

جمهورية مصر العربية

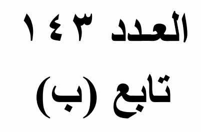
رئاسة الجمهورية



ملحق للجريدة الرسمية

الثمن ٤ جنيهات

العدد ١٤٣ تابع (ب)	الصادر فى يوم الأربعاء ٣ ذى القعدة سنة ١٤٤١ الموافق (٢٤ يونية سنة ٢٠٢٠)	السنة ١٩٣هـ





الجهاز المركزى للمحاسبات

قرار رقم ٧٣٢ لسنة ٢٠٢٠

رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات

بعد الاطلاع على قانون الجهاز المركزى للمحاسبات الصادر بالقانون رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ ؛

وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم (٤٧٢٣) لسنة ١٩٦٦ باعتماد النظام المحاسبى الموحد ؛

وعلى قرار رئيس الجهاز رقم (٣٠٩٧) لسنة ١٩٩٠ بإصدار اللائحة الداخلية لتنظيم أعمال اللجنة الفنية الدائمة ، واللجنتين الفرعيتين المتخصصتين للنظام المحاسبى الموحد والأنظمة النوعية الموحدة للتكاليف المعدل بقرار رئيس الجهاز رقم (٢٠٤٠) لسنة ٢٠٠٧ ؛

وعلى قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم (٢٠٤) لسنة ٢٠٠١ بتعديل الدليل المحاسبى وشرحه والقوائم المالية بالنظام المحاسبى الموحد ؛

وعلى قرار القائم بعمل رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم (٦٠٩) لسنة ٢٠١٦ باعتماد معايير المحاسبة المصرية المرافقة كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد ؛

وعلى قرارى القائم بعمل رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقمى (٥٣٠ ، ٥٣١) لسنة ٢٠١٦ بإعادة تشكيل كل من اللجنة الفرعية المتخصصة ، واللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد والمعايير ؛

وعلى محضر اجتماع اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد والمعايير بجلستها المنعقدة بتاريخ ٢٠١٩/١٢/٥ ؛

وعلى كتاب الإدارة المركزية الثانية للرقابة المالية على القطاعين العام والأعمال العام بتاريخ ٢٠٢٠/٢/٢٣ .

قــرر :

مادة ١ - تعتمد معايير المحاسبة المصرية المرافقة كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد والتى تسرى على كافة الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز الملزمة بتطبيق النظام المحاسبى الموحد .

مادة ٢ - تحل هذه المعايير محل معايير المحاسبة المرافقة للقرار رقم ٦٠٩ لسنة ٢٠١٦

مـادة ٣ - تحل القوائم المالية الواردة بمعايير المحاسبة المصرية المرافقة محـل القـوائم المالية المماثلة لها فى النظام المحاسبى الموحد لحين تعديله .

مادة ٤ - يُنشر هذا القرار فى الوقائع المصرية ، ويعمل به اعتبارًا من ١ يوليـو ٢٠٢٠ ، وذلك بمراعاة تواريخ السريان المحددة بالمعايير .

صدر فى ٢٠٢٠/٥/٣

رئيس الجهاز

المستشار/ هشام بدوى

معايير المحاسبة المصرية

الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد

بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات

رقم (٧٣٢) لسنة ٢٠٢٠

المجلد الأول

٢٠٢٠


فخامة رئيس الجمهورية
عبد الفتاح السيسى

فهرس الجزء الأول

مُقدِمة

استجابة للمتغيرات الاقتصادية المتلاحقة، والتطور المستمر في معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية، بات من الضرورة بمكان تعديل النظام المحاسبي الموحد– ومعايير المحاسبة الصادرة كإطار مكمل له –وإدخال ما يلزم من إضافات إليه، ليبقى متمتعا بالديناميكية والمرونة، وقابلاً للموائمة مع مقتضى التطبيق العملي.

وإزاء ذلك اطلعت اللجنة الفنية الدائمة واللجنة الفرعية ذات الاختصاص بالنظام المحاسبي الموحد والمعايير لدى الجهاز المركزي للمحاسبات، بإعداد هذا الإصدار الجديد من معايير المحاسبة –كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد– وهو الإصدار الذي يأتي في إطار التنسيق المستمر بين الجهاز المركزي للمحاسبات والهيئة العامة للرقابة المالية، والذي يهدف إلى توحيد معايير المحاسبة ـ لتتفق ـ في معظمها ـ مع المعايير الدولية، من ناحية، ولتلتزم بها، من ناحية أخرى، كافة الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد، والجهات الخاضعة لرقابة الهيئة العامة للرقابة المالية الملزمة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية الصادرة عن وزارة الاستثمار، ولا شك في أن تحقيق الهدف من توحيد تلك المعايير يفضي إلى تحسين جودة القوائم المالية بما يسهم في اتخاذ القرارت المالية والاقتصادية على أساس سليم، فضلا عن توحيد المعالجات والسياسات المحاسبية على نحو محقق للغاية من الشفافية والإفصاح.

ويشمل هذا الإصدار الجديد كافة المعايير السابق صدورها والتي لم يشملها التعديل ـ لتبقى سارية على نحو ما صدرت به ـ إلى جانب المعايير الجديدة التي جرى إضافتها فضلا عن تعديل بعض ما كان ساريًا من معايير أخرى.

وغني عن البيان إن إصدار هذه النسخة ـ بما اشتملت عليه ـ لا يصادر على أفاق ومجالات أي تعديل لاحق تمليه الاعتبارات العملية المستقبلية، كما لا يضع حدًا نهائيًا لجهد مضاف نحو تحقيق ما ينشده هذا الإصدار من أهداف ممثلة في إتاحة الفرصة للشركات المصرية نحو قيد وتداول أوراقها في البورصات العالمية، وتعظيم فرص استثمار رأس المال الأجنبي في مصر وزيادة حجم الاستثمار وتحقيق إنعاش كبير على نحو ما هو مأمول للبورصة المصرية واكتساب ثقة المؤسسات الدولية ـ المعنية باستخدام القوائم المالية ـ فضلاً عن إثراء مهنة المحاسبة والارتقاء بالمستوى العملي للمشتغلين بها.

في ضوء ما تقدم، تمت الموافقة على أعمال اللجنة المكلفة بالإعداد والمراجعة لهذه المعايير كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد، وصدر باعتمادها قرار رئيس الجهاز رقم (٧٣٢) لسنة ٢٠٢٠، لتسري على كافة الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات الملتزمة في أعمالها بتطبيق النظام المحاسبي الموحد، ولتحل بذلك محل معايير المحاسبة المرافقة للقرار رقم (٦٠٩) لسنة ٢٠١٦.

وإذ أتوجه بوافر الشكر والتقدير لكل من ساهم بفكره وجهده في إنجاز هذا العمل فإني آمل أن يحقق الدور المرجو منه في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية.

رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات

المستشار/هشام بدوى

تمهيد

أعدت معايير المحاسبة المصرية طبقًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين وذلك باستثناء المعالجات المشار إليها بالملحق المرفق.

١- يجب اعتبار هذا التمهيد جزءا لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية المرفقة ويجب عدم استخدامها مستقلة عن هذا التمهيد.

٢- تخضع الموضوعات التى لم يتم تناولها فى المعايير المصرية فى معالجتها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحين صدور المعايير المصرية التى تتناول هذه الموضوعات.

٣- تعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن إعداد قوائمها المالية المعتمدة والمنشورة (ذات الأغراض العامة)، وفى هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من معالجات وإفصاح وعرض.

٤- قد تحتاج إدارة المنشأة إلى استخراج قوائم أو بيانات مالية من أجل التحليل والتقييم واتخاذ القرار، وفى هذه الحالة تعد هذه القوائم أو البيانات بمثابة قوائم وبيانات داخلية ليس من الضرورى الالتزام فى إعدادها بالمعالجات والإفصاح والعرض كما ورد فى معايير المحاسبة المصرية. ويجب على الإدارة عند تقديمها لهذه القوائم أو البيانات إبعاد أى لبس لدى مستخدميها قد يؤدى إلى الاعتقاد بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية ذات الأغراض العامة.

٥- يحتوي كل معيار على عدد من الفقرات تتناول موضوع المعيار، بعض هذه الفقرات مطبوع بخط سميك مائل وتمثل نص المعيار فى حين أن الفقرات الأخرى تمثل شرح للمعيار، ويجب فى كل الأحوال قراءة المعايير مع شرحها كوحدة واحدة.

٦- تحتوي بعض المعايير على فقرات أشير أمامها بأنها ملغاة بدلاً من حذفها وتعديل أرقام فقرات المعيار التالية، وقد استخدم هذا الأسلوب للمحافظة على تسلسل أرقام فقرات المعايير وعدم اللجوء إلى تغيير أرقام الفقرات عند الإشارة إليها فى معايير أخرى.

٧- يجب تطبيق المعايير المرفقة على البنود الهامة نسبيًا أما البنود قليلة الأهمية فيمكن الاسترشاد بالمعايير فى معالجتها، وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على مستخدمي القوائم المالية وذلك فى ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المنشأة والظروف المحيطة.

ملحق التمهيد

أولاً – أهم نقاط الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

١ – معيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية "

- توزيعات الأرباح على العاملين وأعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية.
- تأثير ذلك على كل من معيارى المحاسبة المصريين رقمي (٢٢) "نصيب السهم فى الأرباح"، (٣٨) "مزايا العاملين".

٢ – خيارات تسمح بها المعايير الدولية تم استبعادها من المعايير المصرية:

[أ] معيار المحاسبة المصري رقم (١)" عرض القوائم المالية"

- تم استبعاد خيار إعداد قائمة الدخل الشامل كقائمة واحدة، حيث نصت المعايير المصرية على إعداد قائمة دخل منفصلة (الأرباح أو الخسائر) وقائمة دخل شامل.

[ب] معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)"الأصول الثابتة وإهلاكاتها"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في الفقرات من "٣١" إلى "٤٢" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٣٠".

[ج] معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة ببديل استخدام طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المستقلة مما تطلب تعديل الفقرات من "٤" إلى "٨" والفقرتين "١٠"، "١٢" من هذا المعيار.

[د] معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) "نصيب السهم في الأرباح"

- تم تعديل نطاق تطبيق المعيار ليصبح ملزمًا لدى إعداد القوائم المالية المستقلة والمجمعة والمنفردة.

[هـ] معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في الفقرات من "٧٥" إلى "٨٧" وكذا الفقرتين رقمي "١٢٤"، "١٢٥" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٧٤" من هذا المعيار.

[و] معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري":

- تم إلغاء استخدام خيار نموذج القيمة العادلة لجميع المنشآت عند القياس اللاحق لاستثماراتها العقارية والالتزام فقط بنموذج التكلفة، مع إلزام صناديق الاستثمار العقاري فقط باستخدام نموذج القيمة العادلة عند القياس اللاحق لجميع أصولها العقارية.

ثانيًا – معايير جديدة (يتم إصدارها لأول مرة) لتحل محل معايير حالية (تم إلغاؤها) أو جزء منها:

١ –معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية":

يحل هذا المعيار محل الموضوعات المقابلة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"، وبالتالي تم تعديله وإعادة إصداره بعد سحب الفقرات الخاصة بالموضوعات التي تناولها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، وتحديد نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) المعدل للتعامل فقط مع حالات محدودة من محاسبة التغطية.

٢ –معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود مع العملاء":

يحل هذا المعيار محل المعيارين التاليين ويلغيهما:

أ – معيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الإنشاء".

ب – معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد".

٣ –معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) " عقود التاجير":

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي" ويلغيه.

ثالثًا – معايير تم تعديلها:

١ – معيار المحاسبة المصري رقم (١)" عرض القوائم المالية".

٢ – معيار المحاسبة المصري رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية".

٣ – معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) " نصيب السهم في الأرباح"

٤ – معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض ".

٥ – معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

٦- معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري": وقد تطلب هذا التعديل إجراء ما يلي:

[أ] تعديل معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" بإضافة فقرة (و) إلى الفقرة رقم "٢"، وكذا تعديل الفقرة رقم "٥" من هذا المعيار.

[ب] تعديل معيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" بإضافة فقرة (د) إلى الفقرة رقم "٥".

٧- معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين"

٨- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) "الأدوات المالية: الإفصاحات".

٩- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة": وقد تطلب هذا التعديل إجراء مايلي:

[أ] تعديل الفقرتين رقمى (٤)، (٩) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة".

[ب] إضافة الفقرات أرقام (٨أ)، (١١أ)، (١١ب)، (١٦أ) إلى معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة".

[ج] تعديل الفقرة رقم (٣٦) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة"، وكذا إضافة الفقرة رقم (٣٦أ) إلى هذا المعيار.

[د] تعديل الفقرتين رقمى(٥٨ب)، (٦٨ ج(ب)) من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".

[ه] إضافة الفقرة رقم (٢أ) إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال".

[و] إضافة الفقرة رقم (١٦ أ(ك)) إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٣٠)" القوائم المالية الدورية".

[ز] إجراء التعديلات التالية على معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى":

- إضافة البند رقم (٢(أ)(٣)) إلى الفقرة رقم (٢).
- إضافة عنوان "التصنيف كمنشأة استثمارية" بعد الفقرة رقم (٩) على أن يدرج تحته الفقرتان رقمي (٩أ)، (٩ب).
- إضافة عنوان " الحصص في الشركات التابعة غير المجمعة "المنشآت الاستثمارية" بعد الفقرة رقم (١٩) على أن يدرج تحته الفقرات أرقام من (١٩أ) إلى (١٩ز).
- إضافة الفقرتين رقمي (٢١أ)، (٢٥ أ) إلى هذا المعيار.

رابعًا- إصدار التفسير المحاسبي المصري رقم (١)" ترتيبات امتيازات الخدمات العامة".

إطـار إعداد وعرض القوائم المالية

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

المحتويات

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

مقـــدمـــة

تعد القوائم المالية عادة فى ضوء نموذج محاسبى مبنى على التكلفة التاريخية القابلـة للاسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال ويمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملاءمـة لتحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لصانع القرارات الاقتصادية، إلا أنه لا يوجد فـى الوقـت الحاضر أتفاق عام على التغيير. ولقد أعد هذا الإطار ليكون ملائمًـا لمجموعـة مـن النمـاذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

الغرض من الإطار

يضع هذا الإطار المفاهيم التى تبنى عليها عملية إعداد وعـرض القـوائم الماليـة للمـستخدمين الخارجيين. والغرض من هذا الإطار هو:

(أ) مساعدة لجنة وضع المعايير فى تطوير معايير محاسبية مصرية مـستقبلية وفـى إعـادة النظر فى معايير المحاسبة المصرية الموجودة.

(ب) مساعدة لجنة وضع المعايير فى تحقيق التوافـق بـين الأنظمـة والمعـايير المحاسـبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال وضع أساس لتقليـل عـدد طـرق المعالجة البديلة المسموح بها فى معايير المحاسبة المصرية.

(ج) ملغاة.

(د) مساعدة معدي القوائم المالية فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية وفـى التعامـل مـع رؤوس موضوعات ستكون موضوعًا لإصدار معيار محاسبى مصرى.

(ه) مساعدة مراقبى الحسابات فى تكوين رأى حول ما إذا كانت القوائم الماليـة تتفـق مـع معايير المحاسبة المصرية.

(و) مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات المدرجة فـى القـوائم الماليـة المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

(ز) ملغاة.

لا يمثل هذا الإطار معيار محاسبى مصرى، وعليه فإنه لا يحدد معايير لكيفية الاعتراف أو القياس أو العرض أو الإفصاح عن أى أمر، وليس فى هذا الإطار ما يجعله يرجح على أى معيار محاسبى مصرى محدد.

تقر لجنة المعايير بأنه فى حالات محدودة قد يكون هناك تعارض بين هذا الإطار وبين معيار محاسبى مصرى ما، وفى مثل هذه الحالات عندما يكون هناك تعارض فإن متطلبات المعيار المحاسبى المصرى ترجح على هذا الإطار، وعلى كل حال، طالما أن لجنة المعايير سوف تستتير بهذا الإطار عند وضع معايير مستقبلية وعند مراجعتها للمعايير الموجودة، فإن عدد حالات التعارض بين الإطار ومعايير المحاسبة المصرية ستقل مع مرور الزمن.

سيتم مراجعة هذا الإطار من وقت لآخر على ضوء خبرة اللجنة فى العمل بموجبه.

إطار إعداد وعرض القوائم المالية

نطاق الإطار

يتناول هذا الإطار ما يلي:

(أ) أهداف القوائم المالية.

(ب) الخصائص النوعية التي تحدد مدى الفائدة من المعلومات في القوائم المالية.

(ج) التعريف والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح بالعناصر التي تعد منها القوائم المالية.

(د) مفاهيم رأس المال وكيفية الحفاظ عليه.

الجـــزء (١)

الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة

الجـــزء (١)

الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة

مقدمة

هـ د ١- إن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة يشكل أساس هذا الإطار. وتتدفق منطقيًا من الهدف الجوانب الأخرى من هذا الإطار- مثل مفهوم المنشأة المصدرة للقوائم المالية، والخصائص النوعية والقيود على المعلومات المالية المفيدة، وعناصر القوائم المالية والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح.

الهدف والفائدة ومحددات القوائم المالية ذات الأغراض العامة

هـ د ٢- إن الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو توفير معلومات مالية عن المنشأة المصدرة للتقارير يمكن أن تكون مفيدة للمستخدمين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين فى إتخاذ قرارات بشأن توفير الموارد للمنشأة. وتشمل تلك القرارات شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية وأدوات الدين، ومنح أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان.

هـ د ٣- تعتمد قرارات المستثمرين الحاليين والمحتملين حول شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية وأدوات دين، على العوائد التى يتوقعونها من الاستثمار فى تلك الأدوات، على سبيل المثال الأرباح، ومدفوعات أصل الدين والفائدة أو ارتفاع سعر السوق. وبالمثل، قرارات المقرضين الحاليين والمحتملين والدائنين الآخرين عن منح أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان تعتمد على مدفوعات أصل الدين والفائدة أو العوائد الأخرى التى يتوقعونها. وتعتمد توقعات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين عن العائد على تقييمهم لقيمة وتوقيت وعدم التأكد (التقدير) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة. وبالتالي، فإن المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين بحاجة إلى معلومات لمساعدتهم على تقييم تقديراتهم لصافي التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

هـ د ٤- لتقييم تقديرات صافي التدفقات النقدية المستقبلية لمنشأة، فإن المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين بحاجة إلى معلومات حول موارد المنشأة والمطالبات على المنشأة، ومدى كفاية وفعالية إدارة المنشأة ومجالس إدارتها للقيام بمسئولياتهم فى استخدام موارد المنشأة. من أمثلة هذه المسئوليات حماية موارد المنشأة من الآثار السلبية لعوامل اقتصادية مثل السعر والتغيرات التكنولوجية وضمان أن المنشأة تتوافق مع القوانين والأنظمة والشروط التعاقدية. وتعد المعلومات حول قيام الإدارة بمسئولياتها مفيدة لقرارات المستثمرين الحاليين والمقرضين والدائنين الآخرين الذين لديهم حق التصويت أو التأثير على أعمال الإدارة.

هـ د ٥- لا يستطيع العديد من المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين أن يطلبوا من المنشآت المصدرة للقوائم المالية تقديم معلومات مباشرة لهم، ويتعين عليهم أن يعتمدوا على القوائم المالية ذات الأغراض العامة للحصول على كثير من المعلومات المالية التى يحتاجون إليها. وبالتالي، فهم يعدوا المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية ذات الأغراض العامة.

هـ د ٦- ومع ذلك، فإن القوائم المالية ذات الأغراض العامة لا ولن تقدم كافة المعلومات التى يحتاجها المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين. فهؤلاء المستخدمين يحتاجون إلى النظر فى المعلومات ذات الصلة من مصادر أخرى، على سبيل المثال، الظروف والتوقعات الاقتصادية العامة، والأحداث السياسية والمناخ السياسى، والصناعة، وتوقعات الشركة(المنشأة).

هـ د ٧- لم يتم تصميم القوائم المالية ذات الأغراض العامة لإظهار قيمة المنشأة المصدرة للقوائم المالية، ولكنها توفر المعلومات لمساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين لتقدير قيمة المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

هـ د ٨- لدى المستخدمين الأساسين للقوائم المالية احتياجات ورغبات مختلفة وربما متعارضة من المعلومات، وتسعى لجنة المعايير – من خلال تطوير معايير المحاسبة المصرية – إلى توفير مجموعة من المعلومات التى من شأنها تلبية احتياجات أكبر عدد ممكن من المستخدمين الأساسيين مع التركيز على الاحتياجات الشائعة من المعلومات لا تمنع لجنة المعايير المنشأة المصدرة للقوائم المالية من إدراج معلومات إضافية تكون أكثر فائدة لمجموعة فرعيه محددة من المستخدمين الأساسيين.

هـ د ٩- تهتم إدارة المنشأة المصدرة للقوائم المالية أيضًا بالمعلومات المالية عن المنشأة، ومع ذلك فإن الإدارة ليس بالضرورى أن تعتمد على القوائم المالية ذات الأغراض العامة وذلك لقدرتها على الحصول على المعلومات المالية التى تحتاجها داخليًا.

هـ د ١٠- قد تجد الأطراف الأخرى، مثل الجهات الرقابية وأعضاء الجهات العامة الأخرى بخلاف المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، القوائم المالية ذات الأغراض العامة مفيدة أيضًا. ومع ذلك لا يتم توجيه هذه القوائم أساسًا لهذه الأطراف الأخرى.

هـ د ١١- تستند التقارير المالية إلى حد كبير على تقديرات وافتراضات ونماذج بخلاف التوصيف الفعلى. ويحدد الإطار العام المفاهيم التى تقوم عليها هذه التقديرات والافتراضات والنماذج. وهذه المفاهيم هى الهدف الذي يسعى إليه كل من لجنة المعايير ومصدرى القوائم المالية. وكماهو الحال مع معظم الأهداف، فإن رؤية الإطار لإعداد القوائم المالية المثالية من غير المرجح أن تتحقق بالكامل، على الأقل فى المدى القصير، لأن ذلك يستغرق وقتًا طويلاً لفهم، وقبول وتنفيذ أساليب جديدة لتحليل المعاملات وغيرها من الأحداث. ومع ذلك. فإن تحديد الهدف الذي يسعى إليه الإطار أمر ضرورى فى تطوير القوائم المالية وذلك لتحسين فائدتها.

المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية، والمطالبات على المنشأة والتغيرات فى الموارد والمطالبات

هـ د ١٢- توفر القوائم المالية ذات الأغراض العامة معلومات حول المركز المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية، وتكون هذه المعلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على المنشأة المصدرة للقوائم المالية. كما توفر القوائم المالية معلومات حول آثار المعاملات وغيرها من الأحداث التي تغير الموارد الاقتصادية والمطالبات على المنشأة. كلا النوعين من المعلومات توفر مدخلاً مفيدًا لاتخاذ قرارات حول توفير الموارد للمنشأة.

الموارد الاقتصادية والمطالبات

هـ د ١٣- من الممكن أن تساعد المعلومات عن طبيعة وقيم الموارد الاقتصادية ومطالبات المنشأة المصدرة للقوائم المالية مستخدمي القوائم المالية على تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف المالية للمنشأة. كما يمكن أن تساعد هذه المعلومات مستخدمي القوائم لتقييم السيولة للمنشأة المصدرة للقوائم المالية وملاءمتها، وكذلك احتياجاتها من التمويل الإضافي ومدى نجاحها المرجح في الحصول على ذلك التمويل. وتساعد المعلومات حول أولويات ومتطلبات دفع المطالبات الحالية مستخدمي القوائم على التنبؤ بكيف سيتم توزيع التدفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المطالبات على المنشأة المصدرة للقوائم المالية (الدائنين).

هـ د ١٤- هناك أنواع مختلفة من الموارد الاقتصادية تؤثر على تقييم مستخدم القوائم لتقديرات المنشأة المصدرة للقوائم المالية للتدفقات النقدية المستقبلية بشكل مختلف. بعض التدفقات النقدية المستقبلية تنتج مباشرةً من الموارد الاقتصادية الموجودة بالفعل، مثل الحسابات المدينة. وتنتج التدفقات النقدية الأخرى عن استخدام العديد من الموارد مجتمعةً لإنتاج وتسويق السلع أو الخدمات للعملاء. وعلى الرغم من أن تلك التدفقات النقدية لا يمكن تحديدها مع الموارد الاقتصادية الفردية (أو المطالبات)، فإن مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى معرفة طبيعة وقيمة الموارد المتاحة للاستخدام في عمليات المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

التغيرات فى الموارد الاقتصادية والمطالبات

هـ د ١٥- تنتج التغييرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية عن الأداء المالي لهذه المنشأة (راجع الفقرات من" هـ د ١٧" إلى " هـ د ٢٠") وعن أحداث أو معاملات أخرى مثل إصدار أدوات دين أو حقوق الملكية (راجع الفقرة " هـ د ٢١"). وللتقييم الصحيح لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية عن المنشأة المصدرة للقوائم المالية، يحتاج مستخدمو القوائم المالية إلى القدرة على التمييز بين كل من هذه التغيرات.

هـ د ١٦- تساعد المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية مستخدمي القوائم على فهم العائد الذي أنتجته المنشأة من مواردها الاقتصادية. وتوفر المعلومات عن العائد الذي أنتجته المنشأة مؤشرًا على مدى نجاح الإدارة في مسئولياتها عن الاستخدام الكفء والفعال لموارد المنشأة المصدرة للقوائم المالية. إن المعلومات حول تباين ومكونات هذا العائد أيضا مهمة، وخاصة في تقييم عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية. والمعلومات عن الأداء المالي السابق للمنشأة المصدرة للقوائم المالية وكيفية قيام إدارتها بمسئولياتها تكون مفيدة عادة في التنبؤ بالعوائد المستقبلية للمنشأة من مواردها الاقتصادية.

الأداء المالى الذي تعكسه المحاسبة على أساس الاستحقاق

هـ د ١٧- يصور أساس الاستحقاق المحاسبي تأثيرات المعاملات وغيرها من الأحداث والظروف على الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية في الفترات التي تحدث فيها تلك التأثيرات، حتى وإن كانت المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عنها تحدث في فترة مختلفة. وهذا أمر هام لأن المعلومات حول الموارد الاقتصادية والمطالبات، والتغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما توفر أساسًا أفضل لتقييم أداء المنشأة في الماضي والتنبؤ بالمستقبل، من تلك المعلومات المرتبطة فقط بالمقبوضات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة.

هـ د ١٨- إن المعلومات حول الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال الفترة، والتي تعكس التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات بخلاف الموارد الإضافية التي تحصل عليها مباشرة من قبل المستثمرين والدائنين (راجع الفقرة " هـ د ٢١")، تكون مفيدة في تقييم تاريخ المنشأة ومقدرتها المستقبلية على توليد صافي تدفقات نقدية. وتشير هذه المعلومات إلى أي مدى زادت الموارد الاقتصادية للمنشأة، وبالتالي مقدرتها على توليد التدفقات النقدية الصافية من خلال عملياتها بدلاً من الحصول على موارد إضافية مباشرة من قبل المستثمرين والدائنين.

هـ د ١٩- إن المعلومات المتوفرة عن الأداء المالي للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما قد يشير أيضا إلى أي مدى قد أثرت أحداث – مثل التغيرات في أسعار السوق أو أسعار الفائدة بالزيادة أو النقصان–على الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة، وبالتالي التأثير على مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية صافية.

الأداء المالى الذي تعكسه التدفقات النقدية التاريخية

هـ د ٢٠- إن المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية خلال فترة ما أيضًا تساعد المستخدمين لتقييم مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية صافية في المستقبل.

وتشير إلى كيفية حصول المنشأة على النقدية والتصرف فيها، بما في ذلك معلومات عن اقتراضها وسدادها للديون وتوزيعات الأرباح النقدية أو التوزيعات النقدية الأخرى للمستثمرين، والعوامل الأخرى التي قد تؤثر على السيولة أو الملاءة المالية للمنشأة. وتساعد المعلومات عن التدفقات النقدية المستخدمين على فهم عمليات المنشأة، وتقييم أنشطتها التمويلية والاستثمارية، وتقييم السيولة والملاءة المالية وتفسير المعلومات الأخرى حول الأداء المالي للمنشأة.

التغيرات فى الموارد الاقتصادية والمطالبات التى لا تنتج عن أداء مالى

هـ د ٢١- قد تتغير أيضًا الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة المصدرة للقوائم المالية لأسباب أخرى بخلاف أدائها المالي، مثل إصدار أسهم ملكية إضافية. وتعتبر المعلومات حول هذا النوع من التغير في الموارد الاقتصادية للمنشأة ضرورية لإعطاء المستخدمين فهم كامل لماذا تغيرت الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة والآثار المترتبة على هذه التغيرات على الأداء المالي المستقبلي لها.

الجـــزء (٢)

المنشأة المصدرة للقوائم المالية

المحتويات	فقـــــرات
مقدمة	م م ١
التوصيف	م م ٢–٦
القوائم المالية المجمعة	م م ٧–١٠
أنواع أخرى من القوائم المالية	
القوائم المالية للشركة الأم فقط	م م ١١
القوائم المالية التجميعية	م م ١٢

الجـــزء (٢)
المنشأة المصدرة للقوائم المالية

مقدمة

م م ١– الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم بيانـــات ماليـــة عـــن المنـــشأة المصدرة وتكون هذه البيانات مفيدة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير مـــوارد للمنـــشأة وكذلك فى تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بالمنـــشأة قـــد اســـتخدموا هذه الموارد بكفاءة وفعالية. ومفهوم المنشأة المصدرة للقوائم المالية يسعى إلى تعزيـــز هذا الهدف.

التوصيف

م م ٢– المنشأة المصدرة للقوائم المالية هى كيان محدد من الانشطة الاقتـــصادية، ومعلوماتهـــا المالية قد تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والـــدائنين الآخـــرين الذين لا يستطيعون الحصول مباشرة على المعلومات التى يحتاجونها فى اتخاذ القـــرارات بشأن توفير الموارد للمنشأة وفى تقييم ما إذا كانت الإدارة والمسئولين عن الحوكمة لهذه المنشأة قد استخدموا هذه الموارد بكفاءة وفعالية.

م م ٣– للمنشأة المصدرة للقوائم المالية ثلاثة خصائص:

(أ) أنشطة المنشأة الاقتصادية قد تم تنفيذها أو جارى تنفيذها أو سيتم تنفيذها.

و (ب) هذه الأنشطة الاقتصادية يمكن تمييزها بموضوعية عن أنشطة المنشآت الأخـــرى وكذلك عن البيئة الاقتصادية التى توجد بها المنشأة.

و (ج) المعلومات المالية الخاصة بالأنشطة الاقتصادية لهذه المنشأة قـــد تكـــون مفيـــدة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة وفى تقييم ما إذا كانـــت الإدارة والمسئولين عن الحوكمة لهذه المنشأة قد استخدموا هذه الموارد استخدامًا فعالاً وكفأً.

ومع أن هذه الخصائص ضرورية إلا أنها ليست دائمًـــا كافيـــة لتحديـــد المنـــشأة المصدرة للقوائم المالية.

م م ٤– إن تحديد المنشأة المصدرة للقوائم المالية فى موقف معين يتطلب الأخـــذ فـــى الاعتبـــار الفروقات بين الأنشطة الاقتصادية التى تم تنفيذها والجارى تنفيذها أو التـــى ســـوف يـــتم تنفيذها. والوجود القانونى لمنشأة ليس كاف لتحديد المنشأة المـــصدرة للقـــوائم الماليـــة. فالمنشأة المصدرة للقوائم المالية يمكن أن تشمل أكثر من منشاة أو يمكن أن تكون جـــزءًا من منشأة.

م م ٥– غالبًا ما تصنف منشأة ذات كيان قانونى مفردة تمارس أنشطة اقتصادية ولا تتحكم فى أى منشأة أخرى على أنها منشأة مصدرة للقوائم المالية. لذا فإن معظم – إن لم يكن كل – المنشآت ذات الكيان القانونى يمكن أن تصنف كمنشأة مصدرة للقوائم المالية. ومع ذلك ففى بعض الأحوال يمكن ألا تصنف منشأة مفردة ذات كيان قانونى كمنشأة مصدرة للقوائم المالية إذا ما كانت أنشطتها الاقتصادية على سبيل المثال متداخلة مع الأنشطة الاقتصادية لمنشأة أخرى ولا يوجد أساس للتفرقة الموضوعية بين الأنشطة.

م م ٦– قد يتأهل جزء من المنشأة ليصنف كمنشآت مصدرة للقوائم المالية وذلك إذا كان يمكن تمييز أنشطته الاقتصادية عن باقى أنشطة المنشأة وأن تكون المعلومات المالية الخاصة بهذا الجزء مفيدة فى اتخاذ القرار الخاص بتوفير موارد له. على سبيل المثال، مستثمر محتمل يخطط لشراء فرع أو جزء من المنشأة.

القوائم المالية المجمعة

م م ٧– تسيطر منشأة على منشاة أخرى عندما يكون لها حق إدارة أنشطة هذه المنشأة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها.

م م ٨– إذا سيطرت منشأة على منشأة أخرى، فإن تدفق الأموال والمزايا الأخرى من المنشأة المسيطرة إلى المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين تتوقف بصورة كبيرة على النقدية المتدفقة والمزايا المتحصل عليها من المنشآت التابعة والتى تعتمد بالتبعية على أنشطة هذه المنشآت وإدارة المنشأة المسيطرة لهذه الأنشطة. وبالتالي إذا كانت منشأة تسيطر على منشأة أو أكثر تعد قوائم مالية فيجب عليها أن تعرض قوائم مالية مجمعة. وتقدم القوائم المالية المجمعة معلومات مفيدة لعدد أكبر من المستخدمين.

م م ٩– يمكن أن تتشارك منشأتان أو أكثر فى السيطرة على أنشطة منشأة أخرى للحصول على منافع، فى هذه الحالة لا يمكن لأي من المنشآت التى تتشارك فى إدارة أنشطة هذه المنشأة الأخرى أن تسيطر بصورة منفردة عليها. وبالتالي لا يمكن لإحدى هذه المنشآت أن تقدم معلومات عن نفسها أو المنشأة الأخرى على أسس مجمعة.

م م ١٠– إذا كان لإحدى المنشآت نفوذ مؤثر على منشأة أخرى، فإنها لا تسيطر عليها. ومقدرة المنشأة على التأثير فى أنشطة منشأة أخرى بدون المقدرة على الإدارة الفعلية لهذه الأنشطة لا تمثل تحكم فيها.

أنواع أخرى من القوائم المالية

القوائم المالية للشركة الأم فقط

م م ١١– يمكن للمنشأة المسيطرة أن تعرض قوائم مالية لتقديم معلومات عن استثماراتها فى المنشآت التى تسيطر عليها، والعوائد على هذه الاستثمارات بدلاً من المعلومات عن الموارد الاقتصادية والمطالبات والتغيرات فى هذه الموارد الاقتصادية والمطالبات للمنشأة التى تسيطر عليها. ويمكن للقوائم المالية المستقلة للشركة الأم أن تقدم معلومات مفيدة إذا عرضت مع القوائم المالية المجمعة.

القوائم المالية المجمعة

م م ١٢– تتضمن القوائم المالية المجمعة معلومات عن اثنين أو أكثر من المنشآت المسيطر عليها. والقوائم المالية التجميعية لا تتضمن معلومات عن المنشأة المسيطرة. ويمكن للقوائم المالية المجمعة أن تقدم معلومات مفيدة عن المنشآت التابعة المسيطر عليها كمجموعة.

الجـــزء (٣)

الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة

الجـــزء (٣)
الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة

مقدمة

خ ن ١– تحدد الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة التي تمت مناقشتها في هذا الإطـــار أنواع المعلومات التي من المحتمل أن تكون أكثر فائدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين لاتخاذ القرارات حول المنشأة المصدرة للقوائم الماليـــة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

خ ن ٢– توفر القوائم المالية معلومات عن الموارد الاقتــصادية للمنــشأة المــصدرة لهـــا أو المطالبات عليها وأثر المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي من شـــأنها تغييـــر تلك الموارد والمطالبات. (وتشير المعلومات في هذا الإطار إلـــى المعلومـــات حـــول الظواهر الاقتصادية). وتتضمن بعض القوائم المالية أيضا فقـــرات إيـــضاحية حـــول توقعات الإدارة واستراتيجياتها للمنشأة المصدرة للقوائم المالية، وأنـــواع أخـــرى مـــن المعلومات المتوقعة.

خ ن ٣– تطبق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة على المعلومات الماليـــة الـــواردة بالقوائم المالية للمنشأة، بالإضافة إلى المعلومات المالية المقدمة بطرق أخرى، ويعتبـــر عنصر التكلفة، هو القيد السائد على مقدرة المنشأة المصدرة للقـــوائم الماليـــة لتـــوفير معلومات مالية مفيدة، ومع ذلك، فإن الاعتبارات في تطبيق الخصائص النوعيـــة وقيـــد التكلفة قد تكون مختلفة لأنواع مختلفة من المعلومات. على سبيل المثال، فإن تطبيقهـــا على المعلومات المتوقعة قد يكون مختلفاً عن تطبيقها على المعلومات حـــول المـــوارد الاقتصادية والمطالبات الحالية والتغيرات في هذه الموارد والمطالبات.

الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

خ ن ٤– لكي يمكن أن تصبح المعلومات المالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وتعرض بـــصدق ما يجب عرضه. وتتحسن فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلـــة للمقارنـــة ويمكـــن التحقق منها وتصدر في الوقت المناسب وقابلة للفهم.

الخصائص النوعية الأساسية

خ ن ٥- الخصائص النوعية الأساسية هي الملاءمة والأهمية النسبية والمصداقية.

الملاءمة

خ ن ٦- إن المعلومات المالية الملائمة قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتم اتخاذها من قبل المستخدمين. قد تكون تلك المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار معين حتى وإن اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة من تلك المعلومات أو إذا كانوا على علم بها من مصادر أخرى.

خ ن ٧- إن المعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في اتخاذ القرارات إذا كانت لديها القيمة التنبؤية، أو القيمة التأكيدية أو كليهما.

خ ن ٨- للمعلومات المالية قيمة تنبؤية إذا كان يمكن استخدامها كمدخل للعمليات التي يعتمد عليه المستخدم لتوقع النتائج المستقبلية. والمعلومات المالية لا يلزم أن تكون تنبؤات أو توقعات حتى يكون لها قيمة تنبؤية. وتستخدم تلك المعلومات المالية مع القيمة التنبؤية من قبل المستخدمين في صنع توقعاتهم الخاصة.

خ ن ٩- المعلومات المالية يكون لها قيمة تأكيدية إذا ما توفر بها معلومات حول التقييمات السابقة (تؤكدها أو تغيرها).

خ ن ١٠- إن القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية مترابطة. فالمعلومات التي لها قيمة تنبؤية في كثير من الأحيان أيضا لها قيمة تأكيدية. فعلى سبيل المثال، فالمعلومات عن إيرادات العام الحالي يمكن استخدامها كأساس للتنبؤ بالإيرادات في السنوات المقبلة، كما يمكن أيضا مقارنتها مع توقعات إيرادات العام الحالي التي تم توقعها في السنوات الماضية. ونتائج تلك المقارنات يمكن أن تساعد مستخدم ما في تصحيح وتطوير العمليات التي استخدمت لعمل تلك التوقعات السابقة.

الأهمية النسبية

خ ن ١١- تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية. وبعبارة أخرى فإن الأهمية النسبية لمنشأة هي جانب من الملاءمة تستند إلى طبيعة أو حجم البنود، أو كليهما، التي تتعلق بها المعلومات في القوائم المالية للمنشأة. ونتيجة لذلك، لا يمكن للجنة المعايير أن تحدد كمية موحدة للأهمية النسبية أو التحديد المسبق لما يمكن أن يكون جوهريًا في حالة معينة.

المصداقيـة

خ ن ١٢- تعبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية من خلال الكلمات والأرقـام. ولكـي تكون تلك المعلومات المالية مفيدة، يجب ألا تعبر فقط عن الظواهر الملائمة، ولكـن يجب أيضا أن تعرض تلك الظواهر بمصداقية وتعبر عنها. ولكي تكون المعلومـات ذات مصداقية، يجب أن تتصف بثلاث خصائص وهي أن تكـون مكتملـة ومحايـدة وخالية من الخطأ. وبالتأكيد فإن الكمال نادرًا ما يتحقق ومع ذلك تهدف لجنة المعـايير إلى تعظيم تلك الخصائص إلى أقصى حد ممكن.

خ ن ١٣- يشمل التصوير الكامل جميع المعلومات اللازمة لمستخدم القوائم لفهم الظاهرة التـي تم تصويرها، بما في ذلك جميع التوصيفات والتفسيرات اللازمة. على سبيل المثـال، فإن التصوير الكامل لمجموعة من الأصول تشمل، كحـد أدنـى، وصـفًا لطبيعـة الأصول في المجموعة، وتصوير رقمي لكل الأصول في المجموعة، ووصـف مـا يمثله التصوير الرقمي (على سبيل المثال، التكلفة الأصلية، والتكلفة المعدلة أو القيمة العادلة). وقد يترتب أيضًا على التصوير الكامل لبعض البنـود تفـسيرات للحقـائق الهامة حول جودة وطبيعة العناصر والعوامل والظروف التي قد تؤثر على جودتهـا وطبيعتها، والعملية المستخدمة لتحديد التصوير الرقمي لها.

خ ن ١٤- يكون التصوير محايدًا إذا تم بدون تحيز في اختيار أو عرض المعلومـات الماليـة. والتصوير المحايد لا يكون متحيزًا أو مرجحًا أو مؤكدًا أو غير مؤكـدًا، أو متلاعبًـا ليزيد احتمال تلقي المعلومات الماليـة ايجابيـا أو سـلبيا مـن قبـل المـستخدمين. والمعلومات المحايدة لا تعني معلومات بدون غرض أو بدون تأثير علـى الـسلوك. على العكس من ذلك، فإن المعلومات المالية الملائمـة بحكـم تعريفهـا هـي تلـك المعلومات القادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين.

خ ن ١٥- المصداقية لا تعني الدقة في كافة النواحي، فمصطلح خالية من الخطـأ تعنـي عـدم وجود أخطاء أو سهو في وصف هذه الظاهرة، وتـم اختيـار وتطبيـق الإجـراءات المستخدمة لاستخراج القوائم المالية مع عدم وجود أخطاء في هذه العملية. في هـذا السياق، فإن مصطلح خالية من الخطأ لا يعني الدقة التامة في كافة النـواحي. علـى سبيل المثال، فإن تقدير سعر أو قيمة غير قابلة للقياس لا يمكن تحديد مـا إن كانـت دقيقة أو غير دقيقة. ومع ذلك، فإن عرض هذا التقدير يمكن أن يكون صادقًا إذا تـم وصف القيمة بوضوح ودقة لكونه تقدير، وشرح طبيعة وحدود عملية التقـدير، ولـم ترتكب أية أخطاء في اختيار وتطبيق العملية المناسبة للتقدير.

خ ن ١٦– مصداقية العرض في حد ذاتها لا تؤدي بالضرورة إلى معلومات مفيدة. فعلى سبيل المثال، فالمنشأة المصدرة للقوائم المالية قد تتلقى أصولها الثابتة من خلال منحة حكومية. وفي هذه الحالة يكون من الواضح أن المنشأة قد اكتسبت رصيدا دون أي تكلفة يمكن عرضها في مقابلة هذه الأصول، إلا أن مثل هذه المعلومات قد لا تكون مفيدة جدا للمستخدم. وكمثال أخر تقدير المبالغ التي ينبغي تعديل القيمة الدفترية للأصول بها لتعكس الاضمحلال في قيمة تلك الأصول. ذلك التقدير يمكن أن يتم عرضه بمصداقية إذا قامت المنشأة بتطبيق تلك العملية بشكل صحيح ومناسب، مع وصف وتقدير الشكوك التي قد تؤثر تأثيرا كبيرا على التقدير المعروض. ومع ذلك، إذا كان مستوى عدم التأكد لهذا التقدير عالي بدرجة كبيرة فإن هذا التقدير لن يكون مفيدا. وبعبارة أخرى، فإن ملاءمة الأصل للعرض بمصداقية تصبح مشكوك فيها. وإذا لم يكن هناك أسلوب عرض بديل أكثر مصداقية، في هذه الحالة توفر هذه التقديرت أفضل المعلومات المتاحة.

تطبيق الخصائص النوعية الأساسية

خ ن ١٧– يجب أن تكون المعلومات ملائمة ومعروضة بمصداقية حتى تكون مفيدة للمستخدمين. فالمصداقية في عرض ظاهرة غير ملائمة أو عدم المصداقية في عرض ظاهرة ملائمة لا يساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات جيدة.

خ ن ١٨– إن العملية الأكثر كفاءة وفعالية لتطبيق الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية تكون عادة على النحو التالي: (خاضعة لتأثيرات تحسين الخصائص النوعية وقيد التكلفة، وهو ما لم يتم مراعاته في هذه الأمثلة).

أولاً: تحديد الظاهرة الاقتصادية والتي من المحتمل أن تكون مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية.

ثانيًا: تحديد نوع المعلومة لهذه الظاهرة والتي ستكون أكثر ملاءمة إذا كانت متوفرة ويمكن عرضها بمصداقية.

ثالثًا: تحديد ما إذا كانت تلك المعلومة متاحة ويمكن أن يتم عرضها بمصداقية. إذا كان الأمر كذلك، فإن عملية استيفاء الخصائص النوعية الأساسية تنتهي عند تلك النقطة. وإن لم يكن، فيتم تكرار هذه العملية مع النوع التالي الأكثر أهمية من المعلومات.

تحسين الخصائص النوعية

خ ن ١٩- القابلية للمقارنة والتحقق والتوقيت والقابلية للفهم هي الخصائص النوعية التي تحسن من فائدة المعلومات الملائمة والمعروضة بمصداقية. وقد يساعد تحسين الخصائص النوعية أيضا في تحديد أي من الطريقتين ينبغي أن يستخدم لتصوير ظاهرة ما إذا اعتبر كلا الطريقتين متساويين في الملاءمة والمصداقية.

القابلية للمقارنة

خ ن ٢٠- تنطوي قرارات المستخدمين على الاختيار بين البدائل، على سبيل المثال، بيع أو الاحتفاظ باستثمار أو الاستثمار في المنشأة المصدرة للقوائم المالية أو منشأة أخرى. وبالتالي، فإن المعلومات عن المنشأة المصدرة للقوائم المالية تكون أكثر فائدة إذا كان يمكن مقارنتها مع معلومات مماثلة عن منشآت أخرى وبمعلومات مماثلة عن نفس المنشأة لفترة أخرى أو في تاريخ آخر.

خ ن ٢١- القابلية للمقارنة هي السمة النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف لتباين العناصر المختلفة. فعلى عكس باقي الخصائص النوعية الأخرى، فالقابلية للمقارنة لا ترتبط برقم وحيد، فالمقارنة تتطلب رقمين على الأقل.

خ ن ٢٢- الثبات في القوائم المالية، رغم أنه مرتبط بالقابلية للمقارنة، إلا أنه مختلف عنها. فالثبات يشير إلى استخدام نفس الأساليب لنفس البنود، إما من فترة لأخرى داخل المنشأة المصدرة للقوائم المالية أو خلال فترة واحدة مع منشآت مختلفة. إذاً فالقابلية للمقارنة هي الهدف، والثبات يساعد على تحقيق هذا الهدف.

خ ن ٢٣- القابلية للمقارنة ليست موحدة. فلكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة، يجب أن تبدو الأشياء المماثلة متماثلة والأشياء المختلفة يجب أن تبدو مختلفة. ولا يتم تحسين القابلية للمقارنة بين المعلومات المالية بجعل الأشياء الغير مماثلة تبدو مماثلة كما لا يتم تحسينها بجعل الأشياء المماثلة تبدو مختلفة.

خ ن ٢٤- ومن المرجح أن يتحقق قدر من القابلية للمقارنة من خلال تلبية الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية. فعرض الظاهرة الاقتصادية الملائمة بمصداقية بطبيعة الحال يجب أن يحتوي على قدر من القابلية للمقارنة مع عرض ظاهرة اقتصادية مماثلة ملائمة لمنشأة أخرى مصدرة لقوائم مالية.

خ ن ٢٥- على الرغم من أن الظاهرة الاقتصادية الواحدة يمكن أن يتم عرضها بمصداقية بطرق متعددة، فإن المعالجات المحاسبية البديلة لنفس الظاهرة الاقتصادية تقلل من قابليتها للمقارنة.

التحقـــــق

خ ن ٢٦- التحقق يساعد على طمأنة المستخدمين من أن المعلومات تعرض الظاهرة الاقتصادية التي تمثلها بمصداقية، والتحقق يعني أن مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين قد يصل إلى توافق في الآراء وإن لم يكن بالضرورة تمام التوافق - أن تصوير المعلومات تم بمصداقية. المعلومات الكمية لا يلزم أن تتم بتقدير نقطة واحدة لتكون قابلة للتحقق. ولكن يمكن التحقق من مجموعة من المبالغ والاحتمالات ذات الصلة بها أيضًا.

خ ن ٢٧- التحقق يمكن أن يكون مباشرًا أو غير مباشر. التحقق المباشر يعني التحقق من قيمة أو تأكد آخر من خلال الملاحظة المباشرة، على سبيل المثال، عن طريق جرد النقدية. التحقق غير المباشر يعني التحقق من مدخلات نموذج ما، أو صيغة أو تقنية أخرى وإعادة حساب المخرجات باستخدام نفس المنهجية. مثال ذلك التحقق من القيمة الدفترية للمخزون عن طريق التحقق من المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب مخزون نهاية الفترة باستخدام نفس طريقة التكلفة المستخدمة (على سبيل المثال، باستخدام الوارد أولا يصرف أولاً).

خ ن ٢٨- قد لا يكون من الممكن التحقق من بعض التفسيرات والمعلومات المالية المتوقعة. ولمساعدة مستخدمي تلك المعلومات المالية إذا ما أرادوا استخدام هذه المعلومات، سيكون من الضروري الإفصاح عن الافتراضات الأساسية، وأساليب جمع مثل تلك المعلومات والعوامل والظروف التي تدعم غيرها من المعلومات.

التوقيت

خ ن ٢٩- التوقيت يعني وجود المعلومات المتاحة لمتخذي القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير على قراراتهم. وعمومًا، تعتبر المعلومات القديمة أقل فائدة. ومع ذلك، قد تستمر بعض المعلومات فى توقيتها حتى بعد تاريخ الفترة التي تغطيها تلك المعلومات المالية، على سبيل المثال، قد يحتاج إليها بعض المستخدمين لتحديد وتقييم الاتجاهات.

القابلية للفهم

خ ن ٣٠- تبويب وتمييز وعرض المعلومات بوضوح ودقة يجعلها مفهومة.

خ ن ٣١- بعض الظواهر تكون معقدة بطبيعتها، ولا يمكن أن يتم فهمها بسهولة. وباستبعاد المعلومات حول تلك الظواهر من التقارير المالية قد تجعل المعلومات الواردة في تلك التقارير المالية أسهل للفهم. إلا أن هذه التقارير تكون غير مكتملة، وبالتالي يحتمل أن تكون مضللة.

خ ن ٣٢- تعد القوائم المالية لمستخدمين لديهم مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية وفحص وتحليل المعلومات بعناية. وفي بعض الأحيان، قد يحتاج المستخدمون طلب المعاونة من مستشار لفهم المعلومات حول الظواهر الاقتصادية المعقدة.

تطبيق الخصائص النوعية المحسنة

خ ن ٣٣- يجب أن يتم تعظيم تحسين الخصائص النوعية إلى أقصى حد ممكن. ومع ذلك، فإن تحسين الخصائص النوعية، بشكل فردي أو كمجموعة، لا يمكن أن يجعل المعلومات مفيدة إذا كانت هذه المعلومات غير ملائمة أو غير معروضة بمصداقية.

خ ن ٣٤- تطبيق الخصائص النوعية المحسنة هو عملية متكررة لا تتبع ترتيب معين. في بعض الأحيان، قد يتم تخفيض إحدى الخصائص النوعية المحسنة لتعظيم إحدى الخصائص النوعية الأخرى. على سبيل المثال، فإن التخفيض المؤقت في القابلية للمقارنة نتيجة لتطبيق معيار محاسبي جديد بأثر رجعي قد يكون من المجدي لتحسين الملاءمة أو المصداقية على المدى البعيد. وقد تعوض الإفصاحات المناسبة جزئيًا عن عدم القابلية للمقارنة

قيد التكلفة على التقارير المالية المفيدة

خ ن ٣٥- التكلفة هي القيد الرئيسي على المعلومات التي يمكن أن يتم تقديمها في القوائم المالية. فعرض القوائم المالية للمستخدمين تقتضي بعض التكاليف التي تتحملها المنشأة، ومن المهم أن يتم تبرير هذه التكاليف بالفوائد من عرض تلك المعلومات. وهناك العديد من أنواع التكاليف والفوائد التي يجب أخذها في الاعتبار عند عرض المعلومات المالية.

خ ن ٣٦- يبذل مقدمي القوائم المالية جهدًا كبير في جمع وتجهيز والتحقق من ونشر المعلومات المالية للمستخدمين، ولكن يتحمل مستخدمي تلك القوائم في النهاية تلك التكاليف في شكل تخفيض العوائد. كما يتحمل مستخدم القوائم المالية تكاليف تحليل وتفسير المعلومات المقدمة من المنشأة. وإذا لم يتم توفير المعلومات اللازمة للمستخدم فإنه يتكبد تكاليف إضافية للحصول على تلك المعلومات من مكان آخر أو يلجأ لتقديرها.

خ ن ٣٧- تساعد القوائمزظ المالية الملائمة والمعروضة بمصداقية المستخدمين على اتخاذ القرارات مع مزيد من الثقة. وهذا يؤدي إلى أداء أكثر كفاءة لأسواق رأس المال وانخفاض تكلفة رأس المال بالنسبة للاقتصاد ككل. كذلك فإن المستثمر والمقرض يكون فى موقف أفضل عندما يتخذ القرارات وهو على دراية، ومع ذلك، فإنه ليس من الممكن للقوائم المالية ذات الاستخدام العام أن توفر جميع المعلومات التي تكون ملائمة لكل مستخدم.

خ ن ٣٨- **ملغاة.**

خ ن ٣٩- **ملغاة.**

الجــزء (٤)

النصوص المتبقية

الجـــزء (٤)

النصوص المتبقية

فرض الاستمرارية

٤ – ١- يتم إعداد القوائم المالية عادة على افتراض استمرارية المنشأة وأنهـا مـستمرة في التشغيل خلال المستقبل المنظور. وبالتالي، فمن المفترض أن المنشأة ليس لـديها النيـة ولا الحاجة لتصفية أو تقليص حجم عملياتها. فإذا كانت هذه النية أو الحاجـة موجـودة لدى المنشأة، فقد يكون من المناسب عرض البيانات والمعلومات المالية علـى أسـاس مختلف، وإذا كان الأمر كذلك، فيتم الإفصاح عن الأساس المستخدم.

عناصر القوائم المالية

٤ – ٢- تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل على تجميعهـا وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعًا لخصائصها الاقتصادية وتعرف هـذه التـصنيفات الواسعة بعناصر القوائم المالية. العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هـي: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل هي: عناصر الدخل، والمصروفات. وتعكس قائمة التغيرات في حقوق الملكيـة عادة عناصر قائمة الدخل وصافي التغيرات في عناصر المركز المالى، وتبعًـا لـذلك، فان هذا الإطار لا يحدد عناصر خاصة بهذه القائمة.

٤ – ٣- تنطوي عملية تقديم هذه العناصر في الميزانية وقائمة الدخل على تـصنيفات فرعيـة، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تصنف الأصول والالتزامات حسب طبيعتهـا أو وظيفتهـا في المنشأة من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمـستخدمين لأغـراض صنع القرارات الاقتصادية.

المركز المالى

٤ – ٤- العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي: الأصول والالتزامـات وحقـوق الملكية، وتعرف هذه العناصر كما يلي :

(أ) الأصل: هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن يـنجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

(ب) الالتزام: هو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومـن المتوقـع أن يتطلب تسويته تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنـشأة والتـي تنطـوي على منافع اقتصادية.

(ج) حق الملكية: هو حق أصحاب المنـشأة المتبقـي فـي الأصـول بعـد طـرح كافة الالتزامات.

٤ – ٥– تحدد تعريفات الأصول والالتزامات الصفات الأساسية لها ولكن لا تحدد معايير الاعتراف بها والواجبة التحقق قبل إظهارها في الميزانية. وهكذا تشمل التعريفات عناصر لا يعترف بها كأصول أو التزامات في الميزانية لأنها لا تتفق مع معايير الاعتراف التي سيتم مناقشتها في الفقرات من "" ٤ – ٣٧ "" إلى "٤ –٥٣". وبشكل خاص يجب أن يكون التدفق المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية الداخل والخارج من المنشأة مؤكد بشكل كاف لتحقيق أساس التوقع المشار إليه في الفقرة "٤ –٣٨ " قبل الاعتراف بأصل أو التزام.

٤ – ٦– وعند النظر فيما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الالتزام أو حق الملكية فان الانتباه يجب أن يشير إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الاقتصادية للعنصر وليس فقط لشكله القانوني.

٤ – ٧– قد تشمل الميزانية التي أعدت وفقا لمعايير المحاسبة المصرية الحالية بعض البنود التي لا تستوفي تعريف الاصل أو الالتزام، ولا تظهر ضمن حقوق الملكية التعريفات الموضحة في الفقرة "٤ –٤" هي أساس لأي مراجعة مستقبلية للمعايير الحالية أو إعداد معايير جديدة.

الأصول

٤ – ٨– تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة –بشكل مباشر أو غير مباشر– في تحقيق تدفقات نقدية وما في حكمها إلى المنشأة. ويمكن أن تكون مشاركتها كذلك في العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة. كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما في حكمها أو المقدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة، مثلما تؤدى طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

٤ – ٩– تستخدم المنشأة أصولها عادةً لإنتاج سلع أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء. ولان هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فان العملاء مستعدون للدفع مقابل ذلك وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمنشأة. ويقدم النقد نفسه خدمه للمنشأة لأنه يسيطر على الموارد الأخرى.

٤ – ١٠– يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصول أن تتدفق على المنشأة بعدة طرق. فعلى سبيل المثال يمكن للأصل أن :

(أ) يستخدم بمفرده أو مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشأة.

(ب) يستبدل مع أصول أخرى.

(ج) يستخدم لسداد التزام.

(د) يوزع على أصحاب المنشأة.

٤ – ١١– كثير من الأصول له شكل مادي مثل الأصول الثابتة، ولكن الوجود المادي ليس جوهريًا لوجود الأصل، وعليه فان براءة الاختراع وحقوق النشر مثلاً هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكانت المنشأة تسيطر عليها.

٤ – ١٢– كثير من الأصول مثل المدينون والأصول الثابتة مرتبطة بحقوق قانونية بما في ذلك الحق الناشئ عن الملكية، إلا انه عند التحقق من وجود الأصل فان الحق الناشئ عن الملكية لا يعد ضروريًا. ومع أن سيطرة المنشأة على المنافع تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية، إلا أن من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه. على سبيل المثال، فإن حق المعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط التطوير يمكن أن يتفق مع تعريف الأصل إذا تمكنت المنشأة من الحفاظ على سرية حق المعرفة هذا أو السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق عنه.

٤ – ١٣– تنشأ أصول المنشأة عن عمليات مالية وأحداث أخرى سابقة. ففي العادة تحصل المنشآت على الأصول من خلال شرائها أو إنتاجها، إلا أن هناك عمليات أو أحداث أخرى يمكن أن يتولد عنها أصول، مثال ذلك الممتلكات التي ترد للمنشأة من الحكومة كجزء من برنامج تشجيع النمو الاقتصادي في إحدى المناطق واكتشاف الثروات المعدنية. أن العمليات أو الأحداث التي من المتوقع أن تحدث مستقبلاً لا ينشأ عنها في حد ذاتها أصول، وعليه فان وجود نية لشراء مخزون لا يحقق بحد ذاته تعريف الأصل.

٤ – ١٤– هناك ترابط وثيق بين تكبد النفقة وتكوين الأصول ولكن الاثنان ليسا بالضرورة متطابقين. وعليه فعندما تتكبد المنشأة بعض النفقات فان هذا يمكن أن يشكل إثباتا أن هناك سعي للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية ولكن هذا لا يشكل برهاناً حاسمًا على انه تم الحصول على بند يحقق تعريف الأصل. بالمثل فان غياب النفقة لا يمنع بندًا من أن يحقق تعريف الأصل وأن يصبح البند بالتالي مرشحًا للاعتراف به في الميزانية، مثال ذلك، البنود التي يتم التبرع بها للمنشأة وينطبق عليها تعريفا لأصل.

الالتزامات

٤ – ١٥– أن الخاصية الأساسية للالتزام هو أنه يمثل تعهدًا حاليًا على المنشأة. والتعهد يمثل واجباً ومسئولية للعمل والوفاء بطريقة محددة. ويمكن للالتزامات أن تطبق قانونًا كنتيجة لعقد ملزم ومتطلب تشريعي. وهذا هو الحال عادة، مثل المبالغ الواجبة الدفع مقابل سلع وخدمات استلمتها المنشأة. كما تنشأ الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية والعرف والرغبة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة. فإذا قررت المنشأة مثلاً أن تصلح الأخطاء التي تظهر في منتجاتها حتى بعد انتهاء مدة الضمان فان المبالغ المتوقع إنفاقها بخصوص السلع التي بيعت تعتبر التزامات.

٤ – ١٦– يجب التفرقة بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي. فاتخاذ قرار من قبل إدارة المنشأة بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدى بحد ذاته إلى التزام حالي. حيث ينشأ الالتزام عادة عندما يتم تسليم الأصل أو دخول المنشأة في تعاقد غير قابل للإلغاء للحصول على أصل. وفى الحالة الأخيرة، فان الطبيعة غير القابلة للإلغاء للاتفاقية تعنى أن التبعات الاقتصادية لعدم الوفاء بالتعهد – بسبب وجود غرامات كبيرة مثلاً – يترك للمنشأة قدرة محدودة – إن وجدت – على تجنب تدفق الموارد لطرف أخر.

٤ – ١٧– أن تسوية الالتزام الحالي يتضمن عادة قيام المنشأة بالتخلي عن موارد تحتوي على منافع اقتصادية من اجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى، ويمكن إن يتم تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق منها على سبيل المثال:

(أ) الدفع نقدًا.

(ب) تحويل أصول أخرى.

(ج) تقديم خدمات.

(د) استبدال الالتزام بالتزام أخر.

(هـ) تحويل الالتزام إلى حق ملكية.

ويمكن أن يتم تسوية الالتزام بطرق أخرى، مثل تنازل الدائن عن حقوقه أو سقوطها.

٤ – ١٨- تنتج الالتزامات عن عمليات مالية سابقة أو أحداث أخرى ماضية، فمثلاً ينشأ عن الحصول على سلع أو استخدام الخدمات التزامات تجارية دائنة (ما لم يكن قد تم الدفع عنها مقدمًا أو عند التسليم)، كما أن استلام قرض من البنك يؤدى إلى التزام بإعادة دفع القرض. كما يمكن أن تعترف المنشأة بالخصومات التي تمنح للعملاء مستقبلاً على أساس مشترياتهم السنوية كالتزامات، وفى هذه الحالة، فان بيع السلع في الماضي يمثل العملية المالية التي أدت إلى نشوء الالتزام.

٤ – ١٩- بعض الالتزامات يمكن قياسها فقط عن طريق استخدام درجة كبيرة من التقدير. وتسمى هذه الالتزامات بالمخصصات. إلا أن تعريف الالتزام في الفقرة "٤-٤" يتبع أسلوبا أوسع. وعليه فإنه في حالة وجود تعهد حالي ضمن المخصص وانطبق عليه بقية شروط التعريف اعتبر التزامًا حتى لو تطلب ذلك تقدير المبلغ. وتشمل الأمثلة على المخصصات، المدفوعات مقابل الكفالات السارية والمخصصات التي تغطي التزامات التقاعد.

حقوق الملكية

٤ – ٢٠- بالرغم من أن حق الملكية عُرف في الفقرة "٤-٤"على انه الرصيد المتبقي من الأصول بعد خصم الالتزامات إلا انه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في قائمة المركز المالى. ففي الشركات المساهمة مثلاً قد تظهر في بنود منفصلة كل من الأموال التي يقدمها المساهمون والأرباح المحتجزة والاحتياطيات التي تمثل توزيعات للأرباح المحتجزة، والاحتياطيات التي تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال. مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار من مستخدمي القوائم المالية عندما توضح القيود القانونية أو أي قيود أخرى على مقدرة المنشأة على توزيع أو استعمال ملكيتها. كما يمكن أن تعكس حقيقة أن بعض الأطراف من أصحاب الحصص لهم حقوق مختلفة تتعلق بالحصول على أرباح الأسهم الموزعة أو سداد حصص الملكية المشارك بها.

٤ – ٢١- يتم تكوين بعض الاحتياطيات بناء على تشريع أو قانون (الاحتياطى القانونى) من اجل إعطاء المنشأة ودائنوها حماية إضافية من آثار الخسائر. كما إن هناك احتياطيات أخرى قد يتم تكوينها طبقًا لمتطلبات النظام الأساسي (الاحتياطى النظامى). ويعطى الإفصاح عن وجود وحجم هذه الاحتياطيات بأسبابها ومسمياتها المختلفة معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار. ويجب العلم أن التحويل إلى هذه الاحتياطيات يعتبر تخصيصًا وتجنيبًا للأرباح وليس مصروفات.

٤ – ٢٢- يعتمد مبلغ حقوق الملكية الذي يظهر في الميزانية على قياس الأصول والالتزامات. وفى العادة لا تتفق إلا بالمصادفة القيمة الإجمالية لحقوق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم المنشأة أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة التخلص من صافي الأصول بالتدريج أو من المنشأة ككل على أساس أنها مستمرة.

٤ – ٢٣- أن النشاطات التجارية والصناعية والأعمال كثيرًا ما تقوم بها منشآت مثل المؤسسات الفردية وشركات التضامن وصناديق الاستثمار وأشكال مختلفة من منشآت الأعمال الحكومية. ويختلف الإطار القانوني والتنظيمي لمثل هذه المنشآت في الغالب عن ذاك الذي ينطبق على شركات الأموال. فعلى سبيل المثال هناك القليل من القيود – إن وجدت– على توزيع مبالغ من حقوق الملكية إلى أصحاب المنشأة أو غيرهم من المستفيدين. ومع هذا فان تعريف حق الملكية إضافة إلى جوانب أخرى من هذا الإطار والمتعلقة بحق الملكية يعتبر مناسبًا لمثل هذه المنشآت.

الأداء

٤ – ٢٤- يستخدم الربح غالبًا كمقياس للأداء أو كأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار. أو نصيب السهم من الأرباح. إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات. وان الاعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئيًا على مفهومي رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمان من قبل المنشأة لأعداد قوائمها المالية. وسيتم مناقشة هذه المفاهيم في الفقرات من ""٤–٥٧" إلى "٤–٦٥".

٤ – ٢٥– تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يلي:

(أ) الدخل هو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقص في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة.

(ب) المصروفات هي نقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو نقص في الأصول أو تكبد التزامات مما ينشأ عنه نقص في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى أصحاب المنشأة.

٤ – ٢٦– تحدد تعريفات الدخل والمصروفات الصفات الأساسية لهم ولكن لا تحدد هذه التعريفات معايير الاعتراف بهما في قائمة الدخل. وسيجرى مناقشة معايير الاعتراف بالدخل والمصروفات في الفقرات من"٤–٣٧" إلى ""٤–٥٣".

٤ – ٢٧– يمكن أن يعرض الدخل والمصروفات في قائمة الدخل بطرق مختلفة من أجل توفير معلومات ملائمة لصنع القرارات الاقتصادية، فقد جرت العادة مثلاً على التمييز بين بنود الدخل والمصروفات التي تنشأ عن الأنشطة العادية للمنشأة وتلك التي لا تنشأ عنها. ويتم هذا التمييز على أساس أن مصدر البند يعتبر ملائمًا لغرض تقييم مقدرة المنشأة على توليد النقدية أو ما في حكمها في المستقبل، فمثلاُ، الأنشطة العرضية مثل التخلص من الاستثمارات طويلة الأجل من غير المرجح تكرار وقوعها بشكل منتظم. وعند التمييز بين البنود بهذه الطريقة فان من الواجب الانتباه إلى طبيعة المنشأة وعملياتها فالبنود الناشئة عن الأنشطة العادية لأحدى المنشآت يمكن أن تكون غير عادية بالنسبة لأخرى.

٤ – ٢٨– أن التمييز بين بنود الدخل والمصروف أو دمجها بطرق مختلفة يسمح بعرض مقاييس متعددة لأداء المنشأة. وهذه لها درجات مختلفة من الشمولية، فقائمة الدخل مثلاً يمكن أن تظهر إجمالي الربح، وربح أو خسارة الأنشطة العادية قبل الضرائب، وربح أو خسارة الأنشطة العادية بعد الضرائب وصافي الربح أو الخسارة.

الدخل

٤ – ٢٩– يتضمن تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب. ويتحقق الإيراد في سياق الأنشطة العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والأتعاب والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز (الاتاوة) والإيجار.

٤ – ٣٠- تمثل المكاسب بنود أخرى تتفق مع تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة، وتمثل زيادات في المنافع الاقتصادية. وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيراد من حيث الطبيعة، ولهذا فهي لا تعتبر عنصرًا منفصلاً في هذا الإطار.

٤ – ٣١- تشمل المكاسب، على سبيل المثال، تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف الدخل أيضا المكاسب غير المحققة، مثل تلك الناشئة عن إعادة تقييم الأوراق المالية للإتجار والناشئة عن الزيادة في القيمة الدفترية للأصول طويلة الاجل. وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل فانه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لان العلم بها يعتبر مفيدًا فى صنع القرارات الاقتصادية. وغالبًا ما يتم التقرير عن المكاسب صافية من المصاريف المتعلقة بها.

٤ – ٣٢- يمكن أن ينجم عن الدخل استلام أنواع عديدة من الأصول أو تحسينها، والأمثلة على ذلك تشمل النقد والأرصدة المدينة والسلع والخدمات المستلمة مقابل السلع والخدمات المقدمة. كما قد ينشأ الدخل عن تسديد الالتزام، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تزود المنشأة المقرضين بسلع وخدمات للوفاء بتعهد لإعادة دفع قرض مستحق.

المصروفات

٤ – ٣٣- يتضمن تعريف المصروفات كل من الخسائر والمصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. وتشمل على سبيل المثال، تكلفة المبيعات والأجور والإهلاك. وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو نقصان الأصول مثل النقدية وما في حكمها والمخزون والأصول الثابتة.

٤ – ٣٤- تمثل الخسائر بنود أخرى ينطبق عليها تعريف المصروفات. وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. وتمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى وعليه لا تعتبر عنصراُ منفصلاً في هذا الإطار.

٤ – ٣٥– تشمل الخسائر، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ عن الكوارث مثل الحريق والفيضانات، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير المتداولة. ويشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المحققة، مثل تلك التي تنشأ عن آثار الزيادات في سعر الصرف بالعملة الأجنبية بخصوص اقتراض المنشأة بتلك العملة. وعند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل فانه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لان العلم بها يعتبر مفيدًا فى صنع القرارات الاقتصادية. وغالبًا ما يتم التقرير عن الخسائر صافية من الدخل المتعلق بها.

تسويات الحفاظ على رأس المال

٤ – ٣٦– أن إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدى إلى زيادات أو نقصان في حقوق الملكية.

وبينما تحقق هذه الزيادات أو النقصان تعريف الدخل والمصروفات، فإنها لا تدخل في قائمة الدخل استنادًا إلى مفاهيم محددة من الحفاظ على رأس المال، وبدلاً من ذلك فان هذه البنود تدخل ضمن حقوق الملكية كتعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطيات إعادة تقييم. وسيتم مناقشة مفاهيم الحفاظ على رأس المال في الفقرات من "٤ –٥٧" إلى " ٤ –٦٥" من هذا الإطار.

الاعتراف بعناصر القوائم المالي

٤ – ٣٧– الاعتراف هو عملية إدراج البند فى الميزانية أو قائمة الدخل إذا حقق البند تعريف العنصر وكان يفى بمعايير الاعتراف المحددة فى الفقرة "٤ –٣٨". وهذا يشمل وصف البند بالكلمات وبالقيم النقدية وتضمين هذا المبلغ فى مجاميع الميزانية أو قائمة الدخل. فالبنود التى تفى بمعايير الاعتراف يجب أن يعترف بها فى الميزانية أو قائمة الدخل. إن الفشل فى الاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو من خلال الإيضاحات أو الفقرات التوضيحية.

٤ – ٣٨– إن البند الذي يفى بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:

(أ) كان من المتوقع تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى أو من المنشأة.

(ب) كان له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة.

٤ – ٣٩– عند تحديد ما إذا كان البند يفى بهذه المعايير وعليه يصبح مؤهلاً للاعتراف بـــه فـــى القوائم المالية، فإنه يجب مراعاة اعتبارات الأهمية النسبية التى نوقشت فـــى الجـــزء الخاص بالخصائص النوعية. إن العلاقات المتداخلة بين العناصر تعنى أن البند الـــذي يفى بمعيارى التعريف والاعتراف بعنصر محدد – كأصل مثلاً– يتطلـــب تلقائيًـــا الاعتراف بعنصر آخر على سبيل المثال دخل والتزام.

توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية

٤ – ٤٠– يستخدم مفهوم التوقع فى معايير الاعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تـــدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المنـــشأة. إن هـــذا المفهـــوم منسجم مع حالة عدم التأكد التى تميز البيئة التى تعمل فيها المنشأة. ويتم تقدير درجـــة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إستنادًا على الأدلة المتـــوفرة عند إعداد القوائم المالية. فعندما يكون من المتوقع مثلاً تحصيل مديونية مستحقة لنـــا يعتبر هذا مبررًا للاعتراف بها كأصل وذلك فى غياب أى دليل على عكس ذلـــك. إلا أنه عند تعدد المديونيات المستحقة لنا يكون هناك عادة توقع بعـــدم تحـــصيل الـــبعض منها. وعليه يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع فى المنافع الاقتصادية.

مصداقية القياس

٤ – ٤١– المعيار الثانى للاعتراف ببند ما هو أن له تكلفة أو قيمة يمكن قياســـها بدرجـــة مـــن الثقة ففى كثير من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر، واســـتخدام تقـــديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل مـــن مـــصداقيتها. ولكـــن عندما يتعذر عمل تقدير معقول فإن البند لا يعترف به فى الميزانية أو قائمة الـــدخل. فالمبالغ المتوقع الحصول عليها مثلاً من دعوى قضائية يمكن أن تفى بتعريـــف كـــل من الأصل والدخـــــــل وكذلك أساس التوقع للاعتراف ولكن إذا كـــان مـــن غيـــر الممكن قياس المطالبة بدرجة من الثقة، فيجب ألا يعترف بها كأصل أو دخـــل، أمـــا وجود المطالبة فمن الممكن الإفصاح عنه فى الإيضاحات أو البيانات المكملة.

٤ – ٤٢– إن البند الذي لا يحقق فى وقت معين شروط الاعتراف به الواردة فـــى الفقـــرة "٤– ٣٨" قد يحقق هذه الشروط فى وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة.

٤ – ٤٣– إن البند الذي يحوز على الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يخفق فى تحقيق معـــايير الاعتراف قد يتطلب رغم ذلك الإفصاح عنه فى الإيـــضاحات أو البيانـــات المكملـــة ويعتبر ذلك مناسبًا عندما تكون المعرفة ببند ملائمة لتقيـــيم المركـــز المـــالى والأداء والتغيرات فى المركز المالى للمنشأة من قبل مستخدمى القوائم المالية.

الاعتراف بالأصول

٤ – ٤٤– يتم الاعتراف بالأصل فى الميزانية عندما يكون من المتوقع تدفق المنافع الاقتـــصادية المستقبلية إلى المنشأة لأكثر من فترة محاسبية وأن للأصـــل تكلفـــة أو قيمـــة يمكـــن قياسها بدرجة من الثقة.

٤ – ٤٥– لا يعترف بالأصل فى الميزانية عند تكبد نفقة ليس من المتوقع أن يتدفق عنها منـــافع اقتصادية للمنشأة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية. وبدلاً من ذلك فإنه ينجم عـــن مثـــل هذه العملية اعتراف بمصروف فى قائمة الدخل. إن المعالجة لا تدل علـــى أن قـــصد الإدارة من وراء تكبد النفقة شيء غير توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمنـــشأة أو أن الإدارة قد ضللت على غير هدى. وأن كل ما يمكن أن يستدل عليه من ذلـــك هـــو أن درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية للمنشأة بعد الفترة المحاسبية الجاريـــة غيـــر كافية للاعتراف به كأصل.

الاعتراف بالالتزام

٤ – ٤٦– يتم الاعتراف بالالتزامات فى الميزانية عندما يكون من المتوقع حدوث تدفقًا خارجًـــا من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية ناتج عن تسوية تعهد حالى وأن قيمـــة التـــسوية يمكن قياسها بدرجة من الدقة. وفى الواقع العملي لا يعترف بالتعهدات الناجمة عـــن عقود غير منفذة (على سبيل المثال الالتزام مقابل مخزون تم طلبه ولم يـــتم اســـتلامه بعد) كالتزامات فى القوائم المالية. ولكن مثل هذه التعهدات قد تحقق تعريف الالتـــزام ويمكن أن تتأهل للاعتراف بها بشرط تحقق معايير الاعتراف فى الظروف المحـــددة. وفى مثل هذه الظروف فإن الاعتراف بالالتزامات يستلزم الاعتـــراف بالأصـــول أو المصروفات المتعلقة بها.

الاعتراف بالدخل

٤ – ٤٧– يتم الاعتراف بالدخل فى قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة فى المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة فى أصل، أو نقص فى التزام ويمكن قياسها بدرجة من الثقة، وهذا يعنى في الواقع أن الاعتراف بالدخل يجرى بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادات فى الأصول أو نقص فى الالتزامات (على سبيل المثال، الزيادة الصافية فى الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو النقص في الالتزامات الناتجة عن التنازل عن دين).

٤ – ٤٨– أن الإجراءات المتبعة عمليًا للاعتراف بالدخل، مثل مطلب اكتساب الإيراد، هي تطبيقات لمعايير الاعتراف في هذا الإطار. إن هذه الإجراءات موجهة عامة إلى قصر الاعتراف بالدخل على تلك البنود التي يمكن أن تقاس بدرجة من الثقة وبدرجة كافية من التأكد.

الاعتراف بالمصروفات

٤ – ٤٩– يتم الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل عندما ينشأ هناك نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص فى أصل أو زيادة فى التزام ويمكن قياسه بدرجة من الثقة. وهذا يعنى في الواقع أن الاعتراف بالمصروفات يجرى بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة فى الالتزامات أو نقص فى الأصول (على سبيل المثال، إثبات مستحقات العاملين أو إهلاك المعدات).

٤ – ٥٠– يتم الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل على أساس أن هناك ارتباط مباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل وهذا الإجراء الذي يشار إليه عامة بمقابلة التكاليف بالإيرادات، يتضمن الاعتراف المتزامن أو المجتمع بالإيرادات والمصروفات التى تنشأ مباشرة وبشكل مشترك من نفس المعاملات أو الأحداث الأخرى. فيعترف مثلاً بمختلف عناصر المصروفات التى تشكل تكلفة البضاعة المباعة فى نفس الوقت الذي يعترف فيه بالدخل الناتج عن بيع البضاعة. ولكن تطبيق مفهوم المقابلة تحت هذا الإطار لا يسمح بالاعتراف ببنود فى الميزانية لا تحقق تعريف الأصول أو الالتزامات.

٤ – ٥١- عندما يكون من المتوقع أن تنشأ المنافع الاقتصادية خلال العديد من الفترات المحاسبية وأن الارتباط مع الدخل يمكن تحديده بشكل عام أو غير مباشر فإنه يجب الاعتراف بالمصروفات فى قائمة الدخل على أساس من التوزيع المنتظم والمعقول. غالبًا ما يكون ذلك ضروريًا عند الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام الأصول مثل الأصول الثابتة والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية. وفى هذه الحال يشار إلى المصروف باسم الإهلاك أو الاستهلاك. إن المقصود من إجراءات التوزيع هو الاعتراف بالمصروفات فى نفس الفترات المحاسبية التى تستهلك أو تستنفذ فيها المنافع الاقتصادية المرتبطة بهذه البنود.

٤ – ٥٢- يعترف بالمصروف فورًا فى قائمة الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة او لم تعد مؤهلة للاعتراف به كأصل فى الميزانية.

٤ – ٥٣- ويتم الاعتراف بمصروف فى قائمة الدخل فى الحالات التى يتم تكبد التزام بها دون الاعتراف بأصل، مثل الالتزام الناشئ عن ضمان السلع المباعة.

قياس عناصر القوائم المالية

٤ – ٥٤- القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل. ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.

٤ – ٥٥- تستخدم عدد من الاسس المختلفة للقياس وبدرجات مختلفة فى تشكيلات متفاوتة في القوائم المالية وهذه الأسس تشمل:

(أ) التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بالمبلغ النقدي أو ما في حكمه الذي دفع أو بالقيمة العادلة لما أعطى بالمقابل في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزامات أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما فى حكمها الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن النشاط العادى للمنشأة.

(ب) التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما حكم النقدية والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر. وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

(ج) القيمة الاستردادية: تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية. وتسجل الالتزامات بقيم السداد اى بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما في حكمها التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزام ضمن النشاط العادى للمنشأة.

(د) القيمة الحالية: تسجل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادى للمنشأة، وتسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلة التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادى للمنشأة.

٤ – ٥٦– تعتبر التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخدامًا لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية وتستخدم عادة مندمجة مع أسس قياس أخرى. فعلى سبيل المثال، يدرج المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة الاستردادية أيهما اقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية للمتاجرة بالقيمة السوقية. وتدرج التزامات التقاعد بقيمتها الحالية. وإضافة لذلك، تستخدم بعض المنشآت أساس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.

مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

مفهوم رأس المال

٤ – ٥٧– تتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال – مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة – فان رأس المال يعتبر مرادفًا لصافي الأصول وحقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادى لرأس المال – مثل القدرة التشغيلية – فان رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة – على سبيل المثال – فى وحدات الإنتاج اليومية.

٤ – ٥٨– يتم اختيار المفهوم المناسب لرأس مال المنشأة على أساس حاجات مستخدمي قوائمها المالية. وهكذا يجب تبنى المفهوم المالي لرأس المال إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساسا بالحفاظ على رأس المال الأسمى المستثمر أو بالقوة الشرائية لرأس المال المستثمر. أما إذا كان اهتمامهم الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمنشأة فان المفهوم المادى لرأس المال يجب أن يستخدم. ويدل المفهوم الذي يتم اختياره على الهدف الذي يتم السعي لتحقيقه من تحديد الربح، حتى لو كان هناك بعض الصعوبات في القياس عند تطبيق المفهوم.

مفاهيم الحفاظ على رأس المال وتحديد الربح

٤ – ٥٩– ينجم عن مفاهيم رأس المال المشار إليها في الفقرة " ٤ –٥٧" المفاهيم التالية للحفاظ على رأس المال:

(أ) الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال: وتحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات لأصحاب رأس المال، أو مساهمات منهم أثناء الفترة ويمكن قياس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

(ب) الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال: وتحت هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمنشأة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تتجاوز الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى أصحاب رأس المال، أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

٤ – ٦٠– يهتم مفهوم الحفاظ على رأس المال بكيفية تعريف المنشأة لرأس المال الذي تسعى للحفاظ عليه. وهذا يحقق الربط بين مفاهيم رأس المال ومفاهيم الربح لأنها تحدد المرجع الذي بموجبه يقاس الربح، وهنا يجب التمييز بين عائد المنشأة على رأس المال واسترداد رأس المال، إن التدفقات الداخلة من الأصول فوق المبالغ المطلوبة للحفاظ على رأس المال هي فقط التي يمكن اعتبارها ربح وبالتالي كعائد على رأس المال. ومن هنا، فان الربح هو المبلغ المتبقي بعد طرح المصروفات (شاملاً تسويات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسبًا) من الدخل، وإذا تجاوزت المصروفات الدخل يكون المبلغ المتبقي خسارة.

٤ – ٦١– يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال تبنى التكلفة الجارية كأساس للقياس. أما مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال فلا يتطلب استخدام مفهومًا محددًا ويعتمد اختيار الأساس تحت هذا المفهوم على نوع رأس المال الذي تسعى المنشأة للحفاظ عليه.

٤ – ٦٢– أن الاختلاف الأساسي بين مفهومي الحفاظ على رأس المال هو في معالجة آثار التغيرات في أسعار أصول والتزامات المنشأة. وبشكل عام تعتبر المنشأة قد حافظت على رأس مالها إذا كان لديها نفس المقدار من رأس المال في نهاية الفترة كما كان لديها في بداية الفترة. ويعتبر ربحًا اى مبلغ فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة.

٤ – ٦٣– تحت مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال – حيث يعرف رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية– يمثل الربح قيمة الزيادة في رأس المال النقدي الاسمي خلال الفترة. وعليه تعتبر الزيادات في أسعار الأصول المملوكة أثناء الفترة أرباحًا، ويشار إليها تقليديًا باسم مكاسب الحيازة، وقد لا يعترف بهذه الأرباح حتى يتم التخلص من الأصل في عملية تبادل. وعندما يعرف مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال على أساس وحدات القوة الشرائية الثابتة، يمثل الربح قيمة الزيادة في القوة الشرائية المستثمرة أثناء الفترة وعليه فان ما يعتبر ربحًا هو فقط ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول الذي يتجاوز الزيادة في معدل الأسعار العام وتعتبر باقي الزيادة في الأسعار كتعديل للحفاظ على رأس المال وكجزء من حقوق الملكية.

٤ – ٦٤– تحت مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال حيث يعرف رأس المال بالطاقة الإنتاجية المادية، يمثل الربح الزيادة في رأس المال أثناء الفترة. وينظر إلى كافة تغيرات الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المنشأة كتغيرات في قياس الطاقة المادية الإنتاجية للمنشأة، ومن هنا، فهي تعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءًا من حقوق الملكية وليس ربحًا.

٤ – ٦٥– أن اختيار أساس القياس ومفهوم الحفاظ على رأس المال يحددان النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية. وتحقق النماذج المحاسبية المختلفة درجات مختلفة من الملاءمة والمصداقية وعلى الإدارة – كما في حالات أخرى – السعي لتحقيق توازن بين الملاءمة والمصداقية. وينطبق هذا الإطار على مدى من النماذج المحاسبية ويعطى إرشادا لإعداد وعرض القوائم المالية المعدة وفقا للنموذج المختار.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١)

عرض القوائم المالية

معيار المحاسبة المصرى رقم (١)
عرض القوائم المالية

معيار المحاسبة المصرى رقم (١)
عرض القوائم المالية

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح أسس عرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية للمنشأة بقوائمها المالية عن الأعوام السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت الأخرى. ومن أجل تحقيق هذا الهدف، يحدد هذا المعيار المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية ويقدم إرشادات توضيحية لهيكلها والحد الأدنى لمكونات القوائم المالية المطلوبة.

نطاق المعيار

٢- ***على المنشأة تطبيق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية.***

٣- تحدد معايير المحاسبة الأخرى متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح لمعاملات معينة وأحداث أخري.

٤- لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتويات القوائم المالية الدورية المختصرة والمعدة طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) "التقارير المالية الدورية"، ومع هذا فإن الفقرات من "١٥" إلى "٣٥" تطبق على مثل هذه القوائم. ويطبق هذا المعيار أيضًا وبنفس القدر على كل المنشآت التي تعرض قوائم مالية مجمعة وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "*القوائم المالية المجمعة*" وكذا تلك التي تعرض قوائم مالية مستقلة كما هي معرفة في *معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة"*.

٥- يستخدم هذا المعيار مصطلحات مناسبة للمنشآت التي تهدف إلى تحقيق الربح بما في ذلك منشآت قطاع الأعمال العام. وإذا قامت منشآت ذات أنشطة لا تهدف إلى تحقيق الربح سواء بالقطاع الخاص أو قطاع الأعمال العام بتطبيق هذا المعيار، فقد تحتاج لتعديل الوصف المستخدم لبعض البنود التي تتضمنها القوائم المالية أو القوائم المالية ذاتها (أو قد تضيف مكونات أخري لتلك القوائم).

٦- وبالمثل فقد تحتاج المنشآت التي ليست لها حقوق ملكية كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) الخاص بالأدوات المالية (مثل صناديق الاستثمار) أو المنشآت التي لا يعتبر رأسمالها حقوق ملكية (مثل المنشآت التعاونية) لأن تطبق أسلوب عرض القوائم المالية على حصص الأعضاء.

تعريفات

٧- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعني المذكور قرين كل منها:

القوائم المالية ذات الأغراض العامة (المشار إليها بـ "القوائم المالية"): هي القوائم المعدة لتلبية احتياجات المستخدمين الذين لا يسمح وضعهم بمطالبة المنشأة بإعداد تقارير مصممة لاحتياجاتهم الخاصة من المعلومات.

التطبيق غير العملي: يعد تطبيق أحد المتطلبات "غير عملي" عندما تعجز المنشأة عن تطبيقه بعد بذل كل المجهودات المعقولة لتطبيقه.

معايير المحاسبة المصرية: هي تلك المعايير والتفسيرات التي تستخدم في إعداد القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها وفي المعالجات المحاسبية لبنود تلك القوائم.

التحريف أو الحذف الهام نسبيًا: يعد التحريف أو الحذف ببنود القوائم المالية ذو أهمية نسبية إذا كانت تلك البنود سواء منفردة أو مجتمعة ستؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية المبنية على تلك القوائم. ويعتمد تحديد هذه الأهمية النسبية على الحكم الشخصي بالنسبة لطبيعة وحجم التحريف أو الحذف في ضوء الظروف المحيطة، ومن الممكن أن يكون طبيعة أو حجم البند أو كلاهما هو العامل المحدد لتلك الأهمية النسبية.

يتطلب تقدير مدي إمكانية تأثر القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية بالتحريف أو الإسقاط وبالتالي تحديد مدي أهميته النسبية دراسة خصائص مستخدمي تلك القوائم المالية. وينص الجزء (٣) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية على أنه "من المفترض أن يكون لدي مستخدمي القوائم المالية مستوي معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة بالإضافة إلى الرغبة في دراسة تلك المعلومات بقدر معقول من العناية".

الإيضاحات: تحتوي على معلومات بالإضافة إلى تلك المعروضة بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي – قائمة الدخل – قائمة الدخل الشامل – قائمة التدفقات النقدية – قائمة التغير في حقوق الملكية) وتقدم الإيضاحات شرحًا وصفيًا أو تفصيلاً للبنود المعروضة في القوائم المالية وكذا معلومات عن البنود غير المؤهلة للاعتراف بها في تلك القوائم.

الدخل الشامل الآخر: يشمل بنود الدخل والمصروف (بما في ذلك تسويات إعادة التبويب والتي لا يعترف بها في الأرباح أو الخسائر "قائمة الدخل" طبقا لما تتطلبه أو تسمح به معايير المحاسبة المصرية الأخرى).

وتتضمن بنود الدخل الشامل الآخر ما يلي:

(أ) ملغاة.

(ب) إعادة قياس نظم المزايا المحددة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨)) "مزايا العاملين".

(ج) المكاسب والخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية لنشاط أجنبي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية").

(د) المكاسب والخسائر الناتجة عن الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية تم تخصيصها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٥,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية").

(دأ) المكاسب والخسائر من الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٢,١,٤أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

(ه) الجزء الفعال من المكاسب والخسائر على أدوات التغطية المستخدمة في تغطية التدفق النقدي، والمكاسب والخسائر من أدوات التغطية المستخدمة في تغطية استثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر (راجع القسم ٦ في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

(و) مبلغ التغير في القيمة العادلة لبعض الالتزامات المالية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فيما يرتبط بالتغيرات في خطر الائتمان للالتزام (راجع الفقرة "٧,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

(ز) التغيرات في القيمة العادلة المتعلقة بالقيمة الزمنية لعقود الخيارات عند فصل القيمة الداخلية (intrinsic value) والقيمة الزمنية لعقد الخيار وتخصيص فقط التغير في القيمة الداخلية كأداة تغطية (راجع القسم ٦ في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

(ح) التغيرات في قيمة العناصر الآجلة في العقود الآجلة عند فصل المكون الآجل عن المكون الفوري لعقد آجل وتخصيص فقط التغير في المكون الفوري كأداة تغطية، والتغير في مبلغ هامش أساس العملة الأجنبية (foreign currency basis spread) لأداة مالية عندما يتم استبعاده من تخصيص هذه الأداة المالية كأداة تغطية (راجع القسم ٦ في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

(ط) ملغاة.

(ي) ملغاة.

<u>الملاك</u>: هم أصحاب الأدوات المبوبة كحقوق ملكية.

<u>الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل)</u>: هي إجمالي الدخل مطروحًا منه المصروفات ولا تدخل فيه بنود الدخل الشامل الآخر.

<u>تسويات إعادة التبويب</u>: هي المبالغ التي يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) في الفترة الحالية والتي سبق الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر في الفترة الحالية أو الفترات السابقة.

<u>إجمالي الدخل الشامل</u>: هو التغير في حقوق الملكية خلال الفترة والناتج عن معاملات وأحداث أخري فيما عدا التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم هذه.

ويشمل إجمالي الدخل الشامل كافة بنود كل من "الأرباح أو الخسائر" و" الدخل الشامل الآخر".

٨- ملغاة.

٨-أورد وصف للمصطلحات التالية في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض"، وهي تستخدم في هذا المعيار بنفس المعني المحدد في معيار رقم (٢٥):

(أ) الأداة المالية والمبوبة كحقوق ملكية والتي لحاملها الحق في إعادة بيعها (Puttable financial instruments) (راجع الوصف الوارد بالفقرات "١٦أ "، "١٦ب " من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)).

و(ب) الأداة التي ترتب التزام على المنشأة بتسليم طرف آخر حصة نسبية من صافي أصول المنشأة في حالة تصفيتها فقط وتبوب كأداة حقوق ملكية (راجع الوصف الوارد بالفقرات "١٦ج"، "١٦د" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)).

القوائم المالية

الغرض من القوائم المالية

٩- تمثل القوائم المالية للمنشأة عرضًا هيكليًا لمركزها المالي وأدائها المالي. وتهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية لمنشأة والتي تفيد قطاعا عريضا من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، كما تبين القوائم المالية أيضًا نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها. ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تقدم البيانات التالية عن المنشأة:

(أ) الأصول.

و (ب) الالتزامات.

و (ج) حقوق الملكية.

و (د) الدخل والمصروفات بما في ذلك المكاسب والخسائر.

و (هـ) مساهمات الملاك والتوزيعات عليهم بصفتهم هذه.

و (و) التدفقات النقدية.

وتساعد هذه المعلومات مستخدمي القوائم المالية –بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية – في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وعلى الأخص توقيتها ومدي التيقن منها.

المجموعة الكاملة من القوائم المالية

١٠- تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية المكونات التالية:

(أ) قائمة المركز المالي في نهاية الفترة.

و (ب) قائمة الدخل عن الفترة (الأرباح أو الخسائر).

و (ج) قائمة الدخل الشامل عن الفترة.

و (د) قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن الفترة.

و (هـ) قائمة التدفقات النقدية عن الفترة.

و (و) الإيضاحات المتممة بما تشمله من ملخص بأهم السياسات المحاسبية وأية معلومات إيضاحية أخري.

و (وأ) المعلومات المقارنة للفترة السابقة كما هو معرف في الفقرتين "٣٨" و"٣٨أ".

و (ز) قائمة المركز المالي في بداية أول فترة مقارنة معروضة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي أو تقوم بتعديل بنود في قوائمها المالية بأثر رجعي أو عندما تقوم بإعادة تبويب بنود في قوائمها المالية وفقًا للفقرات "٤٠أ" إلى "٤٠د".

١١- على المنشأة أن تبرز عرض كل قائمة من المجموعة الكاملة للقوائم المالية بنفس القدر من الأهمية.

١٢- تعرض المنشأة طبقا للفقرة "١٠" مكونات الأرباح أو الخسائر في قائمة منفصلة للدخل ويتعين على المنشأة أن تعرض قائمة الدخل مباشرة قبل قائمة الدخل الشامل كجزء من المجموعة الكاملة للقوائم المالية.

١٣- تعرض العديد من المنشآت خارج قوائمها المالية تقارير مالية معدة بمعرفة الإدارة تستعرض فيها بيان وأسباب الملامح العامة للأداء المالي والمركز المالي للمنشأة وحالات عدم التأكد الأساسية التي تواجهها، ويجب أن يتضمن كل من هذه التقارير كحد أدني ما ورد بقانون الشركات ولائحته التنفيذية والقوانين الأخرى المنظمة لذلك.

وقد يتضمن ذلك التقرير ما يلي: –

(أ) العوامل والمؤثرات الأساسية التي تحدد الأداء المالي بما في ذلك التغيرات في البيئة المحيطة بالمنشأة ومدي استجابة المنشأة لتلك التغيرات وتأثيرها عليها وكذلك سياسة الاستثمار التي تتبعها المنشأة بغرض الحفاظ على أدائها المالي وتطويره بما في ذلك سياسة توزيع الأرباح.

(ب) مصادر تمويل المنشأة ومعدلات الالتزامات إلى حقوق الملكية التي تسعي المنشأة لتحقيقها.

(ج) موارد المنشأة التي لم يتم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

١٤- تقوم كثير من المنشآت أيضا خارج قوائمها المالية بعرض تقارير وقوائم إضافية مثل التقارير البيئية وقوائم القيمة المضافة خاصة بالنسبة للصناعات التي تعد فيها العوامل البيئية مؤثرة وكذلك الأمر عندما يمثل العاملون فئة هامة من فئات مستخدمي القوائم المالية.

ومن ثم تخرج هذه التقارير والقوائم ذات الأغراض الخاصة المعدة خارج نطاق القوائم المالية من نطاق تطبيق معايير المحاسبة المصرية (مثلما جاء بالفقرات "١٣"، "١٤" عاليه).

خصائص عامة

عدالة العرض والالتزام بمعايير المحاسبة المصرية

١٥- على القوائم المالية أن تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتطلب العرض العادل أن تعكس القوائم المالية بشكل أمين آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى طبقا للتعريفات وأسس الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات الواردة بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية. ومن المفترض أن يتحقق العرض العادل للقوائم المالية بتطبيق معايير المحاسبة المصرية والإفصاح الإضافي كلما كان ذلك ضروريا.

١٦- ينبغي على المنشأة التي تعد قوائمها المالية طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية أن تقوم بالإفصاح الصريح وغير المشروط عن التزامها بهذه المعايير وذلك ضمن الإيضاحات المتممة. ولا ينبغي على المنشأة أن تصف قوائمها المالية بأنها معدة طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية ما لم تفي تلك القوائم بكافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية.

١٧- في كل الأحوال تقريبا تحقق المنشأة العرض العادل لقوائمها المالية بالالتزام بمعايير المحاسبة المصرية التي تنطبق عليها، ويتطلب العرض العادل أيضًا من المنشأة أن تقوم بما يلي:

(أ) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء " ويضع المعيار المذكور هيكلاً تسترشد به الإدارة في حالة عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق تحديدا على بند معين.

(ب) عرض المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملائمة ويعتمد عليها وسهلة الفهم ويمكن مقارنتها.

(ج) عرض إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة المصرية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة وأحداث وظروف أخري على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

١٨- عندما تستخدم المنشأة سياسات محاسبية غير مناسبة فلا يعد الإفصاح عن تلك السياسات المتبعة أو إفراد إيضاحات أو معلومات إيضاحية عنها بمثابة تصحيح للسياسات المحاسبية غير المناسبة.

١٩- عندما يتراءى للإدارة – في بعض الحالات النادرة – أن الالتزام بأحد المتطلبات الواردة بمعيار من معايير المحاسبة المصرية يعتبر مضللا بشكل كبير لدرجة أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية كما ورد بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية، فللمنشأة أن تخرج عن هذا المتطلب بالأسلوب المذكور في فقرة "٢٠" "إذا كان الإطار التنظيمي الملائم يتطلب الخروج عن هذا التطبيق أو لا يمنع القيام بذلك.

٢٠- عندما تخرج المنشأة عن أحد متطلبات معيار معين من معايير المحاسبة المصرية كما ورد في فقرة "١٩" فيجب عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) ما توصلت إليه الإدارة من أن القوائم المالية بهذا الخروج تعبر بعدالة عن المركز المالي وموقف الأداء المالي وكذا التدفقات النقدية للمنشأة.

و (ب) أن المنشأة قد التزمت في إعداد القوائم المالية بمعايير المحاسبة المصرية فيما عدا المتطلب الذي خرجت عن تطبيقه من أجل تحقيق العرض العادل.

و (ج) عنوان المعيار أو التفسير الذي تم الخروج عنه وكذا طبيعة الخروج بما في ذلك المعالجة الواجبة الإتباع طبقاً للمعيار، والسبب في كون تطبيق هذا المعيار سيكون مضللاً بدرجة كبيرة في ظل هذه الظروف لدرجة أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية كما وضحه الإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية، كما يجب الإفصاح عن المعالجة التي تم تطبيقها.

و (د) الأثر المالي للخروج عن المعيار على كل فترة من الفترات المعروضة ولكل بند كان سيعرض بالقوائم المالية لو كان قد تم الالتزام بتطبيق ذلك المطلب.

٢١- إذا قامت المنشأة بالخروج عن أحد متطلبات معيار من معايير المحاسبة المصرية في فترة سابقة وكان هذا الخروج يؤثر على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية عن الفترة الحالية، فعلى المنشأة الالتزام بمتطلبات الإفصاح الواردة بالفقرات "٢٠(ج)"، "٢٠(د)".

٢٢- تنطبق فقرة "٢١" على سبيل المثال إذا خرجت منشأة في فترة سابقة عن متطلب في معيار من معايير المحاسبة المصرية خاص بقياس أصول أو التزامات وكان هذا الخروج يؤثر على قياس التغير في أصول والتزامات معترف بها في القوائم المالية للفترة الحالية.

٢٣- في بعض الظروف النادرة جدا والتي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الالتزام بأحد متطلبات معايير المحاسبة المصرية قد يكون مضللا بدرجة كبيرة إلى الحد الذي يمكن أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية كما ورد ذكره بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية، وكانت القواعد المرتبطة بالإطار الرقابي تمنع الخروج عن هذا المتطلب فيجب على المنشأة في هذه الحالة أن تقلل إلى أقصي مدي ذلك التضليل الناتج عن تطبيق ذلك المتطلب عن طريق الإفصاح عما يلي:

(أ) اسم المعيار وطبيعة المتطلب والسبب الذي توصلت به الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلبات ذلك المعيار سيكون مضللا في ظل الظروف إلى الحد الذي يتعارض مع الهدف من القوائم المالية الوارد بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية.

و(ب) التسويات على كل بند بالقوائم المالية لكل فترة معروضة والتي تري الإدارة ضرورة إجرائها للوصول إلى عرض عادل.

٢٤- لأغراض الفقرات من "١٩" إلى "٢٣"، فمن الممكن أن يتعارض أحد بنود المعلومات مع الهدف من القوائم المالية عندما لا يعرض بصدق المعاملات والأحداث والظروف الأخري التي يعتزم عرضها أو التي كان من المتوقع أن تعرض وبالتالي كان من المرجح أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية. وعند تقييم الإدارة لما إذا كان الالتزام بمطلب محدد من معيار أو تفسير معين سيكون مضللاً بدرجة كبيرة إلى الحد الذي يمكن أن يتعارض مع الهدف من القوائم المالية فيجب على المنشأة أن تأخذ في اعتبارها ما يلي:

(أ) لماذا لا يتحقق هدف القوائم المالية في تلك الظروف المحددة.

(ب) كيف تختلف ظروف المنشأة عن ظروف المنشآت الأخري التي تلتزم بهذا المطلب، فإذا كانت المنشآت ذات الظروف المثيلة تلتزم بتطبيق هذا المطلب عندئذ ينشأ افتراض غير قابل للجدل مفاده أن التزام المنشأة بتطبيق ذلك المطلب لن يكون مضللاً للدرجة التي تتعارض مع الهدف من القوائم المالية الذي ورد ذكره بالإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية.

الاستمرارية

٢٥- يراعي عند إعداد القوائم المالية، أن تقوم الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار. وعلى المنشأة أن تعد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية ما لم تكن لدي الإدارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن مزاولة النشاط أو لم يعد لديها بديل واقعي سوي أن تقوم بذلك.

وإذا كانت الإدارة على دراية عند تقييمها لقدرة المنشأة على الاستمرار بوجود درجة كبيرة من عدم التأكد المرتبط بأحداث أو ظروف قد يترتب عليها شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، فعليها الإفصاح عن تلك الشكوك. وإذا كانت المنشأة لا تعد القوائم المالية طبقًا لفرض الاستمرارية فعليها الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الإفصاح عن الأساس الذي استخدمته في إعداد القوائم المالية وكذا السبب وراء عدم اعتبار المنشأة مستمرة.

٢٦- عند تقييم مدي ملاءمة الافتراض المحاسبي الخاص بالاستمرارية، تأخذ الإدارة في اعتبارها كافة المعلومات المتاحة عن المستقبل المنظور والذي يمثل فترة لا تقل عن اثني عشر شهرًا من نهاية الفترة المالية ولكنها قد تزيد عن ذلك. وتتوقف درجة ذلك الاعتبار على الحقائق الخاصة بكل حالة، فإذا كان ماضي المنشأة يتسم بعمليات مربحة وبسهولة الحصول على الموارد المالية، فقد تتوصل الإدارة لاستنتاج بأن فرض استمرارية المنشأة يعد مناسبا دون الحاجة إلى إجراء تحليلات تفصيلية، وقد يحتاج الأمر من الإدارة في حالات أخري أن تأخذ في اعتبارها مجموعة من العوامل المرتبطة بالربحية الحالية والمتوقعة، وكذلك جداول سداد القروض ومصادر التمويل البديلة المرتقبة وذلك قبل أن يستقر في يقينها أن فرض استمرارية المنشأة يعد مناسبا.

أساس الاستحقاق المحاسبي

٢٧- على المنشأة إعداد قوائمها المالية باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي فيما عدا معلومات التدفقات النقدية.

٢٨- عندما يستخدم أساس الاستحقاق المحاسبي، تعترف المنشأة بالبنود كأصول والتزامات وحقوق ملكية ودخل ومصروفات (عناصر القوائم المالية) عندما تستوفي تلك البنود التعريفات وأسس الاعتراف الواردة في الإطار العام لمعايير المحاسبة المصرية.

الأهمية النسبية والتجميع

٢٩- على المنشأة عرض كل مجموعة من البنود المتماثلة ذات الأهمية النسبية بصورة منفصلة في القوائم المالية. وعلى المنشأة أن تعرض بشكل منفصل البنود غير المتماثلة في طبيعتها أو وظيفتها ما لم تكن غير ذي أهمية نسبية.

٣٠- تنتج القوائم المالية من معالجة عدد كبير من المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي يتم تجميعها في تصنيفات أو مجموعات طبقًا لطبيعتها أو وظيفتها. وتنتهي عملية التجميع والتصنيف هذه بعرض لبيانات مركزة ومصنفة تشكل بنودًا بالقوائم المالية. وإذا كان أي من البنود المنفردة لا يشكل أهمية نسبية فيتم تجميعه مع البنود الأخرى سواء في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة. إن البند الذي لا ترقي أهميته النسبية إلى الدرجة التي تبرر عرضه بصورة منفصلة في صلب القوائم المالية قد يكون له مع ذلك أهمية نسبية تبرر عرضه بصورة منفصلة في الإيضاحات المتممة.

٣٠أ. عند تطبيق هذا المعيار والمعايير الأخرى، يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات العلاقة لتتخذ قرار حول كيفية تجميع المعلومات في القوائم المالية، والتي تشمل الإيضاحات. ويجب ألا تقلل المنشأة من قابلية القوائم المالية للفهم من خلال حجب معلومات هامة نسبيًا بمعلومات غير هامة نسبيًا أو بتجميع بنود هامة نسبيًا لها طبيعة أو وظائف مختلفة.

٣١- تحدد بعض المعايير المعلومات المطلوب الإفصاح عنها في القوائم المالية بما في ذلك الإيضاحات. ولا تحتاج المنشأة إلى تقديم إفصاحات معينة طبقًا لأحد متطلبات معايير المحاسبة المصرية إذا لم تكن للمعلومات المطلوب الإفصاح عنها أهمية نسبية. وتطبق هذه القاعدة حتى لو كانت المعايير تتضمن قائمة بمتطلبات محددة أو تصف تلك المتطلبات بأنها الحد الأدنى لمتطلبات لإفصاح. كما تقوم المنشأة أيضًا بتقدير مدى الحاجة إلى تقديم إيضاحات إضافية عند الالتزام بالمتطلبات المحددة بالمعايير بحيث تسمح لمستخدمي القوائم المالية من فهم أثر معاملات محددة أو أحداث وأحوال أخرى على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

المقاصة

٣٢- على المنشأة ألا تقوم بإجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصروفات ما لم يكن ذلك مطلوبًا أو مسموحًا به بمقتضي معيار محاسبة مصري.

٣٣- على المنشأة أن تعرض بصورة منفصلة الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، حيث إن إجراء مقاصة في قائمة المركز المالي أو في قائمة الدخل أو في قائمة الدخل الشامل يقلل من قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي حدثت وتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة إلا إذا كانت المقاصة تعكس جوهر المعاملة أو الحدث. ولا يعتبر من قبيل المقاصة عرض الأصول بقيمتها الصافية بعد خصم التخفيضات الخاصة بها ومنها على سبيل المثال خصم التخفيض الناتج عن تقادم المخزون الراكد من بند المخزون وخصم الاضمحلال الناتج عن الديون المشكوك فيها من بند المدينين.

٣٤- يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" قياس المنشأة للإيراد من العقود مع العملاء على أساس مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون من حقها استلامه بالتبادل مع تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها. على سبيل المثال، يعكس مبلغ الإيراد الذي يتم الاعتراف به أي خصم تجاري وخصم كميات تسمح بها المنشأة. وتقوم أي منشأة في سياق نشاطها المعتاد بمعاملات أخري لا ينشأ عنها إيراد ولكنها تتولد بشكل عرضي عن الأنشطة الرئيسية المولدة للإيراد، وفي هذه الحالة يتم عرض ناتج هذه المعاملات بإجراء مقاصة بين الدخل الذي ينشأ عن المعاملة والمصروفات المتعلقة به والناشئة عن ذات المعاملة وذلك إذا ما كان هذا العرض يعكس جوهر المعاملة، فعلى سبيل المثال:

(أ) يتم عرض مكاسب وخسائر التخلص من الأصول غير المتداولة – بما في ذلك الاستثمارات وأصول التشغيل – بخصم القيمة الدفترية للأصل ومصروفات البيع المتعلقة به من حصيلة البيع.

و (ب) قد تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين إنفاق مرتبط بمخصص تم الاعتراف به طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) " المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة " والمبالغ التي يتم استردادها من هذا الانفاق طبقا لاتفاق تعاقدي مع طرف ثالث (على سبيل المثال: اتفاقية ضمان من مورد).

٣٥- بالإضافة إلى ما سبق، تقوم المنشأة بعرض المكاسب والخسائر الناتجة عن مجموعة من المعاملات المتماثلة بالصافي، ومنها على سبيل المثال، مكاسب وخسائر العملات الأجنبية أو المكاسب والخسائر الناتجة عن المتاجرة في الأدوات المالية التي يحتفظ بها لأغراض المتاجرة. ومع ذلك تقوم المنشأة بعرض تلك المكاسب والخسائر بشكل منفصل إذا كانت ذات أهمية نسبية.

فترة القوائم المالية

٣٦- على المنشأة أن تصدر قوائمها المالية الكاملة (بما فيها المعلومات المقارنة) مرة في السنة على الأقل، ويتعين على المنشأة التي تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة أن تفصح عما يلي بالإضافة إلى الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية:

(أ) السبب في استخدام فترة أطول أو أقل من سنة.

و (ب) حقيقة أن مبالغ المقارنة في القوائم المالية غير قابلة للمقارنة على وجه الإطلاق.

٣٧- من المعتاد أن تعد المنشأة القوائم المالية باستمرار عن فترة "سنة". ومع ذلك تفضل بعض المنشآت لأسباب عملية أن تكون فترة التقرير المالي – على سبيل المثال – على أساس فترة ٥٢ أسبوعا. ولا يمنع هذا المعيار ذلك التطبيق إلا لو تعارض ذلك مع متطلبات القوانين واللوائح المصرية فعندئذ يتم الالتزام بتلك القوانين واللوائح. هذا وعادة ما تتطلب القوانين المصرية إعداد القوائم المالية بانتظام عن سنة مالية، ومع ذلك فيجوز قانونا إطالة السنة المالية الأولي للمنشأة إلى ما لا يجاوز التاريخ المحدد لنهاية السنة المالية التالية للسنة التي تم فيها التأسيس، كما قد تتطلب القوانين المصرية أيضا من المنشأة في حالة تعديل تاريخ بداية السنة المالية أو نهايتها أن تقوم بإصدار قوائم مالية عن فترة تقل عن سنة وتمثل المدة من اليوم التالي لتاريخ انتهاء السنة المالية قبل التعديل إلى اليوم السابق لتاريخ بداية السنة المالية بعد التعديل.

معلومات المقارنة

الحد الأدنى لمعلومات المقارنة

٣٨- يتعين على المنشأة الإفصاح عن معلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة لكل المبالغ المعترف بها في القوائم المالية للفترة الحالية ما لم تتطلب معايير المحاسبة المصرية أو تسمح بخلاف ذلك. وعلى المنشأة إدراج معلومات المقارنة السردية والوصفية عندما يكون ذلك مرتبطا بفهم القوائم المالية للفترة الحالية.

٣٨أ. يجب على المنشأة الإفصاح، كحد أدنى، عن قائمتين للمركز المالي، وقائمتين للأرباح أو الخسائر (قائمتي دخل)، قائمتين للدخل الشامل، وقائمتين للتدفقات النقدية، وقائمتين للتغيرات في حقوق الملكية، والإيضاحات المرتبطة بهم.

٣٨ب. تستمر في بعض الأحيان المعلومات السردية التي تم تقديمها في القوائم المالية للفترة أو الفترات السابقة ذات علاقة بالفترة الحالية. على سبيل المثال، تقوم المنشأة بالإفصاح في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قضائي كانت نتيجته غير مؤكدة في نهاية الفترة السابقة ولم يتم حسمه بعد. فقد يستفيد مستخدمي القوائم المالية من الإفصاح عن أن حالة عدم التأكد لا تزال موجودة في نهاية الفترة السابقة ومن الإفصاح عن الإجراءات التي تم اتخاذها خلال الفترة لحل هذه الحالة.

معلومات مقارنة إضافية

٣٨ج. يمكن للمنشأة تقديم معلومات مقارنة بالإضافة إلى الحد الأدنى للقوائم المالية المقارنة التي تتطلبها معايير المحاسبة المصرية، طالما أن هذه المعلومات يتم إعدادها وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية. وقد تتضمن هذه المعلومات المقارنة واحدة أو أكثر من القوائم المشار إليها في الفقرة "١٠"، ولكن لا يتطلب الأمر أن تتضمن قوائم مالية كاملة. في هذه الحالة، يجب على المنشأة تقديم معلومات الإيضاحات ذات العلاقة بهذه القوائم الإضافية.

٣٨د. على سبيل المثال، قد تقدم المنشأة قائمة ثالثة للأرباح أو الخسائر (وبالتالي تقدم الفترة الحالية، والفترة السابقة، وفترة مقارنة واحدة إضافية). ومع ذلك، لا يكون مطلوبًا من المنشأة أن تقدم قائمة ثالثة للمركز المالي أو الدخل الشامل أو التدفقات النقدية أو التغيرات في حقوق الملكية. ويجب على المنشأة في هذه الحالة أن تقدم في إيضاحات القوائم المالية المعلومات المقارنة المتعلقة بالقائمة الإضافية للأرباح أو الخسائر.

٣٩- ملغاة.

٤٠- ملغاة.

تغيير سياسة محاسبية، أو التعديل بأثر رجعي، أو إعادة التبويب

٤٠أ. يجب على المنشأة أن تقدم قائمة مركز مالي ثالثة في بداية أول فترة سابقة، بالإضافة إلى الحد الأدنى للقوائم المالية المقارنة المطلوبة في الفقرة "٣٨أ" عندما:

(أ) تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو تقوم بتعديل بنود في القوائم المالية بأثر رجعي، أو تقوم بإعادة تبويب بنود في قوائمها المالية.

و (ب) يكون للتطبيق بأثر رجعي أو التعديل بأثر رجعي أو إعادة التبويب أثر هام نسبيًا على المعلومات في قائمة المركز المالي في بداية الفترة السابقة.

٤٠ب. في الحالات التي ينطبق عليها الفقرة "٤٠أ"، تعرض المنشأة ثلاث قوائم للمركز المالي كما في:

(أ) نهاية الفترة الحالية.

و (ب) نهاية الفترة السابقة.

و (ج) بداية الفترة السابقة.

٤٠ج. عندما يكون مطلوبًا من المنشأة عرض قائمة إضافية للمركز المالي وفقًا للفقرة "٤٠أ"، يجب الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بالفقرات "٤١" إلى "٤٤" وبمعيار المحاسبة المصري رقم (٥). ومع ذلك، لا يكون مطلوبًا تقديم الإيضاحات المتعلقة بقائمة المركز المالي الافتتاحي في بداية الفترة السابقة.

٤٠د. يجب أن يكون تاريخ قائمة المركز المالي الافتتاحي كما في بداية الفترة السابقة بغض النظر عما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة تعرض معلومات مقارنة لفترات سابقة (كما هو مسموح به في الفقرة "٣٨ج".

٤١- عندما تغير المنشأة من أسلوب العرض أو التبويب لبنود في قوائمها المالية فيتعين عليها إعادة تبويب القيم المقارنة ما لم تكن إعادة التبويب تلك غير عملية. وعندما تقوم المنشأة بإعادة تبويب قيم المقارنة فعليها أن تفصح عن (بما في ذلك بداية أول الفترة السابقة):

(أ) طبيعة إعادة التبويب.

و (ب) قيمة كل بند أو مجموعة بنود إعيد تبويبها.

و (ج) سبب إعادة التبويب.

٤٢- عندما يكون من المتعذر عمليًا إعادة تبويب قيم المقارنة فيتعين على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) سبب تعذر إعادة التبويب.

و (ب) طبيعة التسويات التي كان يتعين إجراؤها إذا ما كانت تلك القيم قد إعيد تبويبها.

٤٣- إن تحسين المقارنة للمعلومات من فترة لأخري تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية بما يسمح بإجراء تقييم للاتجاهات في المعلومات المالية لأغراض التنبؤ، وفي بعض الظروف يتعذر عمليا إعادة تبويب معلومات المقارنة لفترة سابقة لكي تستقيم المقارنة مع الفترة الحالية، فعلى سبيل المثال قد لا تكون المنشأة قد قامت أساسا بتجميع المعلومات عن الفترة أو الفترات السابقة بطريقة تسمح بإعادة التبويب وقد يتعذر عليها عمليا إعادة بناء تلك المعلومات.

٤٤- يحدد معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" التسويات التي يتعين إجراؤها على معلومات المقارنة عندما تقوم المنشأة بتغيير سياسة محاسبية أو تصحيح خطأ.

الثبات في العرض

٤٥- على المنشأة أن تحافظ على أسلوب عرض وتبويب بنود القوائم المالية من فترة مالية إلى أخري ما لم:

(أ) يكن واضحا – نتيجة لتغير ملموس في طبيعة عمليات المنشأة أو دراسة لقوائمها المالية – أن أسلوب عرض أو تبويب آخر سيكون أكثر ملاءمة للأحداث والمعاملات وذلك بمراعاة معايير اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٥).

أو(ب) يتطلب معيار محاسبة مصري إجراء تغيير في العرض.

٤٦- على سبيل المثال قد يترتب على قيام المنشأة بعملية اقتناء أو تخلص هامة لأصل أو مجموعة من الأصول أو بإعادة النظر في عرض قوائمها المالية الحاجة إلى عرض القوائم المالية على نحو مغاير. وفي هذه الحالات تقوم المنشأة بتغيير عرض القوائم المالية فقط إذا كان ذلك التغيير في العرض يوفر معلومات يعتمد عليها وتكون أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية، وأن يكون من المتوقع أن يستمر العرض المعدل بما لا يخل بقابليتها للمقارنة. وعندما تقوم المنشأة بمثل هذا التغيير في العرض فيجب عليها إعادة تبويب معلومات المقارنة طبقًا للفقرتين "٤١"، "٤٢".

هيكل ومحتويات القوائم المالية

مقدمة

٤٧- يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في قائمة المركز المالي أو في قائمة الدخل أو في قائمة الدخل الشامل أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية وكذلك الإفصاح المستقل عن بعض البنود في صلب هذه القوائم المالية، كما يتطلب الإفصاح عن بنود أخري سواء في صلب هذه القوائم أو في الإيضاحات المتممة. وقد أرفقت نماذج استرشاديه – كملحق للمعيار – يمكن للمنشأة تطبيقها وفقا للظروف الخاصة بها. ويحدد معيار المحاسبة المصري رقم (٤) " قائمة التدفقات النقدية " متطلبات العرض للتدفقات النقدية.

٤٨- يستخدم هذا المعيار أحياناً مصطلح "الإفصاح" بالمعني الواسع ليشمل بنود معروضة في القوائم المالية. ويوجد إفصاحات أخري تتطلبها معايير المحاسبة المصرية الأخرى. ومن الممكن عرض هذه الإفصاحات في صلب القوائم المالية إلا إذا كان هذا المعيار أو معيار مصري آخر ينص في أي قسم منه على خلاف ذلك.

تحديد القوائم المالية

٤٩- على المنشأة تحديد القوائم المالية وفصلها بشكل واضح عن المعلومات الأخرى الواردة في ذات الوثيقة المنشورة.

٥٠- يقتصر تطبيق متطلبات معايير المحاسبة المصرية على القوائم المالية فقط وليس بالضرورة على المعلومات الأخرى المعروضة في تقرير سنوي أو في أي مستند آخر للمنشأة. وعلى ذلك فمن المهم أن يتمكن مستخدمي القوائم والتقارير المالية من تمييز المعلومات التي تم إعدادها باستخدام معايير المحاسبة المصرية عن المعلومات الأخرى التي قد يكون لها فائدة لمستخدمي القوائم المالية ولكنها لا تخضع لتلك المتطلبات.

٥١- على المنشأة تحديد كل قائمة من القوائم المالية وكذا الإيضاحات المتممة لها تحديدًا واضحًا. وبالإضافة إلى ذلك فعلى المنشأة أن تعرض المعلومات الآتية بشكل بارز وتكرارها كلما دعت الضرورة إلى ذلك حتى تكون المعلومات المعروضة قابلة للفهم:

(أ) اسم المنشأة أو أي وسيلة أخري لتعريفها.

و (ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تخص منشأة بمفردها أو مجموعة من المنشآت.

و (ج) تحديد تاريخ نهاية الفترة المالية أو الفترة التي تغطيها القوائم المالية أو الإيضاحات.

و (د) عملة العرض كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٣).

و (هـ) مستوي التقريب المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية (على سبيل المثال: "المبالغ المدرجة بالألف ما لم يذكر صراحة على خلاف ذلك").

٥٢- تلبي المنشأة متطلبات الفقرة "٥١" من خلال عرض عناوين مناسبة للصفحات والقوائم والإيضاحات المتممة والأعمدة وما شابه ذلك. ويتطلب الأمر استخدام الحكم الشخصي لتحديد أفضل سبل لعرض تلك المعلومات – فعلى سبيل المثال – إذا كانت المنشأة تعرض قوائمها المالية الكترونيًا ولا تستخدم دوما في هذا العرض صفحات منفصلة عندئذ تقوم المنشأة بعرض البنود المذكورة أعلاه بشكل متكرر لكي تضمن إمكانية فهم المعلومات المعروضة بالقوائم المالية.

٥٣- عادة ما تقوم المنشأة بعرض المعلومات المالية بآلاف أو ملايين الوحدات من عملة العرض لكي تجعل القوائم المالية أكثر قابلية للفهم. ويعتبر هذا أمرًا مقبولاً طالما تقوم المنشأة بالإفصاح عن مستوي التقريب المستخدم في العرض ولا تقوم بحذف معلومات هامة.

قائمة المركز المالي

المعلومات الواجب عرضها في قائمة المركز المالي

٥٤- تعرض مبالغ البنود التالية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي:

(أ) الأصول الثابتة.

و (ب) الاستثمارات العقارية.

و (ج) الأصول غير الملموسة.

و (د) الأصول المالية (بخلاف المبالغ الموضحة تحت (هـ)، (ح)، (ط)).

و (دأ) ملغاة.

و (هـ) الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

و (و) الأصول البيولوجية في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥).

و (ز) المخزون.

و (ح) العملاء والمديونيات الأخرى المستحقة على الغير.

و (ط) النقدية وما في حكمها.

و (ي) إجمالي الأصول المبوبة على أنها محتفظ بها بغرض البيع وكذا الأصول ضمن مجموعات مبوبة على نفس النحو (محتفظ بها لغرض البيع) وذلك طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

و (ك) الموردين والمديونيات الأخرى المستحقة للغير.

و (ل) المخصصات.

و (م) الالتزامات المالية (بخلاف المبالغ الموضحة تحت (ك)، (ل)).

و (ن) الأصول والالتزامات الضريبية الجارية كما ورد تعريفها بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".

و (س) الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة كما ورد تعريفها بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤).

و (ع) الالتزامات ضمن المجموعات المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢).

و (ف) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة المدرجة ضمن حقوق الملكية.

و (ص) رأس المال المصدر والاحتياطيات التي تخص ملاك الشركة الأم.

٥٥- تقوم المنشأة بعرض بنود (بما في ذلك تفصيل البنود المبينة في الفقرة "٥٤") وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في قائمة المركز المالي، إذا كان العرض على هذا النحو يؤدي إلى فهم المركز المالي للمنشأة.

٥٥أ. عندما تقوم المنشأة بعرض مجاميع فرعية وفقًا للفقرة "٥٥"، يجب أن تكون هذه المجاميع الفرعية:

(أ) مكونة من مبالغ لبنود يتم قياسها وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

و (ب) يتم عرضها وعنونتها على نحو يجعل البنود المكونة للمجموع الفرعي واضحة ومفهومة.

و(ج) ثابتة من فترة لأخرى، وفقًا للفقرة "٤٥".

و(د) لا يتم إبرازها أكثر من المجاميع الفرعية والمجاميع المطلوبة في قائمة المركز المالي وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية

٥٦- عندما تعرض المنشأة بصورة مستقلة أصولها المتداولة وغير المتداولة والتزاماتها المتداولة وغير المتداولة في قائمة المركز المالي فعليها ألا تقوم بتبويب الأصول (الالتزامات) الضريبية المؤجلة كأصول متداولة أو كالتزامات متداولة.

٥٧- لا يصف هذا المعيار ترتيبًا أو شكلاً معينًا تقوم المنشأة بعرض البنود على أساسه. وتقدم الفقرة "٥٤" ببساطة قائمة من بنود تختلف في طبيعتها أو وظيفتها إلى الدرجة التي تؤهلها للعرض بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

وبالإضافة إلى ذلك:

(أ) يتم إدراج البنود بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي عندما يكون بند معين أو مجموع بنود متماثلة ذات حجم أو طبيعة أو وظيفة تجعل العرض المنفصل لها مرتبطًا بتفهم المركز المالي للمنشأة.

و (ب) يجوز التعديل في الوصف المستخدم وترتيب البنود أو في تجميع البنود المتماثلة على حسب طبيعة المنشأة ومعاملاتها وذلك بغرض تقديم معلومات تتصل بتفهم المركز المالي للمنشأة.

فعلى سبيل المثال يمكن لمنشأة مالية أن تعدل التوصيف المذكور أعلاه لتوفير معلومات تتعلق بعمليات المؤسسة المالية.

٥٨- وتستخدم المنشأة تقديرها في الحكم على مدي الحاجة لعرض بنود إضافية بشكل منفصل من عدمه بناء على تقييم العوامل التالية:

(أ) طبيعة وسيولة الأصول.

و (ب) وظيفة الأصول في المنشأة.

و (ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت الالتزامات.

٥٩- يعطي استخدام أسس مختلفة لقياس بنود من الأصول والالتزامات انطباعًا بأنها تختلف في طبيعتها ووظيفتها ومن ثم تعرض كبنود منفصلة.

الفصل بين المتداول وغير المتداول

٦٠- تقوم المنشأة بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في تبويبات منفصلة في قائمة المركز المالي طبقًا للفقرات من "٦٦" إلى "٧٦" من هذا المعيار، إلا عندما يكون عرض القوائم المالية بترتيب درجة السيولة يوفر معلومات أكثر ملائمة ويعتمد عليها. وعند تطبيق هذا الاستثناء يتم عرض جميع الأصول والالتزامات طبقًا لترتيب درجة السيولة.

٦١- أيا كانت طريقة العرض المستخدمة فعلى المنشأة الإفصاح عن المبلغ المتوقع استرداده أو تسويته بعد أكثر من أثني عشر شهرًا لكل بند من بنود الأصول والالتزامات يتضمن مبالغ متوقع استردادها أو تسويتها:

(أ) خلال ١٢ شهرًا على الأكثر من تاريخ نهاية الفترة المالية.

و(ب) بعد أكثر من اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية.

٦٢- عندما تقوم منشأة بتوريد سلع أو خدمات في إطار دورة تشغيل محددة بشكل واضح، فإن التبويب المنفصل للأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في قائمة المركز المالي يوفر معلومات مفيدة من خلال تمييز صافي الأصول التي يتم تدويرها باستمرار كرأس مال عامل عن تلك المستخدمة في العمليات طويلة الأجل للمنشأة. بالإضافة إلى ذلك فإنها تلقي الضوء على الأصول التي من المتوقع أن يتم تحققها خلال الدورة التشغيلية الحالية وكذلك الالتزامات التي يستحق سدادها خلال ذات الدورة.

٦٣- بالنسبة لبعض المنشآت - مثل المؤسسات المالية - فإن عرض الأصول والالتزامات تصاعديًا أو تنازليًا حسب ترتيب درجة السيولة يوفر معلومات أكثر ملاءمة ويعتمد عليها عما لو تم عرضها كأصول أو التزامات متداولة وغير متداولة لأن مثل هذه المنشآت لا تقوم بتوريد بضائع أو خدمات في إطار دورة تشغيل محددة بشكل واضح.

٦٤- يسمح للمنشأة في تطبيق الفقرة "٦٠" من هذا المعيار بأن تعرض بعض من أصولها والتزاماتها باستخدام التبويب "متداول وغير متداول" والبعض الآخر طبقًا لترتيب درجة السيولة عندما يوفر ذلك معلومات أكثر ملاءمة ويعتمد عليها. وتظهر الحاجة إلى مثل هذا التبويب المختلط عندما تكون عمليات المنشأة متنوعة في طبيعتها.

٦٥- تعتبر المعلومات عن التواريخ المتوقعة لتحقق الأصول وتسوية الالتزامات مفيدة في تقييم سيولة المنشأة وملاءتها المالية (قدرتها على سداد التزاماتها). ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) الخاص بمتطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية الإفصاح عن تواريخ استحقاق الأصول المالية والالتزامات المالية. وتتضمن الأصول المالية المديونيات المستحقة على العملاء التجاريين وأوراق القبض والمستحقات الأخرى على الغير، بينما تتضمن الالتزامات المالية مستحقات الموردون التجاريون وأوراق الدفع والمستحقات الأخرى للغير.

وتعد المعلومات عن التاريخ المتوقع لاسترداد أصول غير نقدية مثل المخزون ولتسوية التزامات مثل المخصصات ذات فائدة أيضًا لمستخدمي القوائم المالية سواء كانت الأصول والالتزامات مبوبة كأصول والتزماتات متداولة أو غير متداولة. وتفصح المنشأة - على سبيل المثال - عن القيمة المتوقع تحققها من المخزون بعد أكثر من اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية.

الأصول المتداولة

٦٦- تبوب المنشأة الأصل على أنه أصل متداول إذا توافر فيه أي من الشروط التالية:

(أ) تتوقع أن تسترد قيمته أو تنوي بيعه أو استخدامه خلال دورة التشغيل المعتادة لها.

أو (ب) تحتفظ به في المقام الأول لغرض الاتجار.

أو (ج) تتوقع أن تسترد قيمته خلال اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية.

أو (د) يكون الأصل في صورة نقدية أو ما في حكمها (كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية") ما لم يكن هناك قيودًا على تداوله أو استخدامه في سداد التزام لمدة اثني عشر شهرًا على الأقل بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

وعلى المنشأة تبويب كافة الأصول الأخرى بخلاف ما ذكر بعاليه كأصول غير متداولة.

٦٧- يستخدم هذا المعيار مصطلح "غير متداول" ليضم الأصول الملموسة وغير الملموسة وكذا الأصول المالية إذا كانت كلها ذات طبيعة طويلة الأجل.

٦٨- تمثل دورة التشغيل المعتادة لمنشأة الفترة التي تتقضي بين اقتناء الأصول لأغراض التشغيل وتحولها إلى نقدية أو ما في حكمها. وعندما تكون دورة التشغيل المعتادة لمنشأة غير محددة بوضوح فيفترض أن مدتها أثني عشر شهرًا. تتضمن الأصول المتداولة أصولاً ومنتجات (مثل المخزون والعملاء) يتم بيعها أو استخدامها أو تحقق قيمتها خلال دورة التشغيل المعتادة حتى وإن لم يكن متوقعًا أن تتحقق قيم تلك الأصول خلال اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية. كما تشمل الأصول المتداولة أيضًا أصولاً يكون الغرض من الاحتفاظ بها في المقام الأول هو الاتجار (ومن أمثلة ذلك بعض الأصول المالية التي تفي بتعريف الأصول المحتفظ بها بغرض المتاجرة طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) والجزء المتداول من الأصول المالية غير المتداولة).

الالتزامات المتداولة

٦٩- تبوب المنشأة الالتزام على أنه التزام متداول إذا توافر فيه أي من الشروط التالية:

(أ) تتوقع تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة لها.

أو (ب) تحتفظ به في المقام الأول بغرض المتاجرة.

أو (ج) يكون الالتزام مستحق التسوية خلال اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية.

أو (د) لا تتمتع المنشأة بالحق غير المشروط في تأجيل سداد الالتزام لمدة اثني عشر شهرًا على الأقل من تاريخ نهاية الفترة المالية (راجع الفقرة "٧٣"). هذا ولا تؤثر شروط الالتزام التي قد تمنح حامله حق اختيار لتسويته عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية على تبويب هذا الالتزام.

وعلى المنشأة تبويب كافة الالتزامات الأخرى بخلاف ما ذكر بعاليه كالتزامات غير متداولة.

٧٠- إن بعض الالتزامات المتداولة مثل الموردين والمستحقات التجارية وبعض المستحقات الخاصة بالعاملين وتكاليف التشغيل الأخرى تعتبر جزء من رأس المال العامل المستخدم في دورة التشغيل المعتادة للمنشأة. وتبوب المنشأة تلك البنود التشغيلية كالتزامات متداولة حتى ولو كانت تستحق التسوية بعد اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية. ويتم تطبيق نفس دورة التشغيل المعتادة في تبويب أصول والتزماتات المنشأة، وفي حالة عدم إمكانية تحديد دورة التشغيل المعتادة بوضوح فيفترض أنها اثني عشر شهرًا.

٧١- الالتزامات المتداولة الأخرى لا يتم تسويتها كجزء من دورة التشغيل الجارية، وإنما تستحق التسوية خلال اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية أو يكون الاحتفاظ بها في المقام الأول بغرض المتاجرة. ومن الأمثلة على ذلك بعض الالتزامات المالية التي تفي بتعريف الالتزامات المحتفظ بها بغرض الاتجار طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) وبنوك السحب على المكشوف والجزء الجاري من الالتزامات المالية غير المتداولة والتزامات ضرائب الدخل والأرصدة المستحقة للدائنين غير التجاريين ودائنو التوزيعات. وتعتبر من الالتزامات غير المتداولة التي تخضع للفقرات "٧٤" و "٧٥" تلك الالتزامات المالية التي تقدم تمويلاً طويل الأجل (على سبيل المثال: الالتزامات التي لا تشكل جزءًا من رأس المال العامل المستخدم في دورة التشغيل المعتادة للمنشأة) والتي لا تستحق تسويتها خلال اثني عشر شهرًا بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

٧٢- تبوب المنشأة التزاماتها المالية على أنها متداولة عندما تستحق تسويتها خلال اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية حتى لو:

(أ) كانت الشروط الأصلية للسداد تتجاوز اثني عشر شهرًا.

و (ب) تم الانتهاء من الاتفاق على إعادة تمويل أو جدولة الالتزامات – على فترة طويلة الأجل – بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وقبل اعتماد القوائم المالية للإصدار.

٧٣- عندما تتوقع المنشأة ويكون لها حرية التصرف في إعادة تمويل أو تمديد (جدولة) التزام ضمن عقد قرض قائم بالفعل وذلك لمدة اثني عشر شهرًا على الأقل بعد تاريخ نهاية الفترة المالية فإنها تبوب هذا الالتزام على أنه غير متداول حتى ولو كان الالتزام – على خلاف ذلك – يستحق خلال فترة أقصر. ومع ذلك فعندما لا يكون للمنشأة حرية التصرف في إعادة التمويل أو التمديد للالتزام (ومثال ذلك عندما لا توجد ترتيبات لإعادة التمويل) عندئذ لا تأخذ المنشأة في اعتبارها احتمال إعادة التمويل وتبوب الالتزام على أنه متداول.

٧٤- إذا لم تطبق المنشأة أو خالفت شرطًا من شروط عقد قرض طويل الأجل في أو قبل تاريخ نهاية الفترة المالية بما يجعل الالتزام مستحق السداد عند الطلب، تبوب المنشأة ذلك الالتزام على أنه متداول حتى ولو وافق المقرض بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وقبل اعتماد القوائم المالية للإصدار على عدم طلب السداد كنتيجة لعدم تطبيق أو مخالفة هذا الشرط. ويتم تبويب الالتزام على أنه متداول نظرا لأن المنشأة ليس لديها في نهاية الفترة المالية أي حق غير مشروط لتأجيل تسوية ذلك الالتزام لفترة اثني عشر شهرًا على الأقل بعد هذا التاريخ.

٧٥- ومع هذا تبوب المنشأة الالتزام على أنه غير متداول لو وافق المقرض حتى تاريخ نهاية الفترة المالية على منح المنشأة فترة سماح تنتهي على الأقل بعد اثني عشر شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية والتي تستطيع المنشأة خلالها تصحيح الشرط المخالف ولا يستطيع المقرض خلالها طلب السداد الفوري للالتزام.

٧٦- فيما يتعلق بالقروض المبوبة كالتزامات متداولة – إذا ما وقعت الأحداث المذكورة أدناه بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار فعندئذ يتعين الإفصاح عن تلك الأحداث باعتبارها أحداثًا لاحقة لا يترتب عليها تسويات وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٧) ""الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية":

(أ) إعادة التمويل على أساس طويل الأجل.

و (ب) تصحيح مخالفة بعقد قرض طويل الأجل.

و (ج) قيام المقرض بمنح المنشأة فترة سماح لا تقل عن اثني عشر شهرًا بعد تاريخ نهاية الفترة المالية لتصحيح مخالفة بعقد قرض طويل الأجل.

المعلومات التي يتم عرضها إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات

٧٧- على المنشأة أن تفصح إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات المتممة عن تبويبات فرعية إضافية أخري للبنود التي تعرض بصورة منفصلة على أن يتم تبويبها بشكل يتلاءم مع عمليات المنشأة.

٧٨- تتوقف درجة التفصيل بالتبويبات الفرعية على متطلبات معايير المحاسبة المصرية وحجم وطبيعة ووظيفة المبالغ المعنية. كما تستخدم المنشأة أيضًا العوامل الواردة في الفقرة " ٥٨ " لتحديد أسس التبويب الفرعي، وتختلف الإفصاحات حسب كل بند، فعلى سبيل المثال:

(أ) يتم تبويب بنود الأصول الثابتة إلى فئات وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها".

و (ب) يتم تبويب المستحقات إلى مبالغ مستحقة على العملاء ومبالغ مستحقة على أطراف ذوي علاقة، ومبالغ مدفوعة مقدمًا، ومبالغ مدينة أخري.

و (ج) يتم تبويب المخزون طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون"، إلى تبويبات فرعية مثل بضائع وخامات ومستلزمات إنتاج وإنتاج تحت التشغيل وإنتاج تام.

و (د) يتم تبويب المخصصات إلى مخصصات لمزايا العاملين ومخصصات لمبالغ أخري.

و (هـ) تستخدم تبويبات متنوعة لتحليل رأس المال والاحتياطيات مثل رأس المال المدفوع والاحتياطيات بأنواعها.

٧٩- على المنشأة أن تفصح عما يلي إما في قائمة المركز المالي أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات المتممة الأخرى:

(أ) فيما يتعلق بكل فئة من أسهم رأس المال المصدر:

(١) عدد الأسهم المرخص بها.

و (٢) عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل وكذا الأسهم المصدرة التي لم يتم دفعها بالكامل.

و (٣) القيمة الاسمية للسهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية عندما تسمح القوانين المصرية بذلك.

و (٤) تسوية بين عدد الأسهم القائمة في بداية الفترة وفي نهاية الفترة.

و (٥) الحقوق والامتيازات والقيود المتعلقة بكل فئة بما في ذلك القيود المفروضة على توزيعات أرباح الأسهم وعلى رد رأس المال.

و (٦) أسهم رأس مال المنشأة والتي تحتفظ بها المنشأة ذاتها (أسهم الخزينة) أو التي تحتفظ بها الشركات الشقيقة أو التابعة لها.

و (٧) الأسهم المخصصة للإصدار بموجب عقود خيارات وكذا العقود المتعلقة ببيع أسهم بما في ذلك شروط ومبالغ الإصدار.

(ب) وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي مدرج ضمن حقوق الملكية.

٨٠- على المنشأة التي ليس لها رأس مال أسهم، مثل شركات الأشخاص أو غيرها أن تفصح عن المعلومات المعادلة للمعلومات المطلوب إعدادها طبقا للفقرة "٧٩(أ)" مع توضيح التغيرات في كل فئة من فئات حصص الملكية في كل فترة والحقوق والامتيازات والقيود المتعلقة بكل فئة من فئات حصص الملكية.

٨٠أ. إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب الأدوات التالية من الالتزامات إلى حقوق الملكية والعكس فيتعين عليها الإفصاح عن المبالغ التي أعيد تبويبها من وإلى كل من الالتزامات المالية وحقوق الملكية وتوقيت وسبب إعادة التبويب تلك:

(أ) أداة مالية مبوبة كحقوق ملكية والتي لحاملها الحق في ردها.

أو(ب) أداة مبوبة كحقوق الملكية وتفرض على المنشأة التزامًا بأن تسلم لطرف آخر حصة نسبية من صافي أصول المنشأة فقط عند تصفيتها.

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل

٨١- ملغاة.

٨١أ. يجب أن تعرض المنشأة في قائمة منفصلة (قائمة الدخل) كافة بنود الربح أو الخسارة التي تم الاعتراف بها خلال الفترة وتنتهي بعرض مبلغ الأرباح أو الخسائر للفترة. وأن تعرض في قائمة أخري (قائمة الدخل الشامل) مبلغ الأرباح أو الخسائر للفترة ثم تعرض بنود الدخل الشامل الآخر خلال الفترة ثم إجمالي الدخل الشامل الآخر للفترة وتنتهي بعرض الدخل الشامل للفترة (مجموع مبلغ الأرباح أو الخسائر ومبلغ إجمالي الدخل الشامل الآخر).

٨١ب. بالإضافة إلى بنود الربح أو الخسارة التي تم الاعتراف بها خلال الفترة، يجب أن تعرض المنشأة توزيع الأرباح أو الخسائر في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المجمعة ما بين:

(أ) الأطراف غير المسيطرة.

و(ب) مالكي المنشأة الأم.

وبالمثل، بالإضافة إلى الدخل الشامل الآخر، يجب أن تعرض المنشأة توزيع الدخل الشامل في قائمة الدخل الشامل المجمعة ما بين:

(أ) الأطراف غير المسيطرة.

و(ب) مالكي المنشأة الأم.

المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

٨٢- بالإضافة إلى البنود المطلوبة من معايير محاسبة مصرية أخرى، يجب أن تتضمن قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) البنود التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

(أ) الإيرادات، مع عرض منفصل لكل من:

(١) إيراد الفوائد المحسوب بطريقة الفائدة الفعلية.

و(٢) إيراد التأمين (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧)).

و (أ أ) المكاسب والخسائر الناشئة عن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

و (أ ب) مصروفات خدمات التأمين من العقود التي تقع في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧).

و (ب) تكاليف التمويل.

و (ب أ) الدخل أو المصروف من تمويل التأمين من العقود التي تقع في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧).

و(ب ج) الدخل أو المصروفات التمويلية من عقود إعادة التأمين المحتفظ بها (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧)).

و (ج) نصيب المنشأة في أرباح أو خسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

و (ج أ) أي مكسب أو خسارة ينتج عن الفرق بين التكلفة المستهلكة السابقة للأصل المالي وقيمته العادلة في تاريخ إعادة التبويب، إذا تم إعادة تبويب أصل مالي خارج فئة القياس بالتكلفة المستهلكة بحيث يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

و (ج ب) أي مكسب أو خسارة متراكمة تم الاعتراف بها سابقًا في الدخل الشامل الآخر وتم إعادة تبويها إلى الأرباح أو الخسائر عند إعادة تبويب أصل مالي خارج فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بحيث يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و (د) مصروف الضريبة (الضرائب الدخلية).

و (هـ) ملغاة.

و (هـ أ) مبلغ واحد يمثل مجموع العمليات غير المستمرة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٢)).

(و) إلى (ط) ملغاة.

المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل الشامل.

٨٢أ. يجب أن يعرض بقائمة الدخل الشامل البنود التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

(أ) بنود الدخل الشامل الآخر (بخلاف المبالغ في الفقرة (ب))، مبوبة وفقًا لطبيعتها ومجموع تلك التي:

(١) لن يتم إعادة تبويبها لاحقًا إلى الأرباح أو الخسائر.

و(٢) سوف يتم إعادة تبويبها لاحقًا إلى الأرباح أو الخسائر عند تحقق شروط محددة.

وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى.

و (ب) نصيب المنشأة في الدخل الشامل الآخر من الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، مع فصل البنود وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى بين:

(١) لن يتم إعادة تبويبها لاحقًا إلى الأرباح أو الخسائر.

و(٢) سوف يتم إعادة تبويبها لاحقًا إلى الأرباح أو الخسائر عند تحقق شروط محددة.

٨٣ – ملغاة.

٨٤ – ملغاة.

٨٤أ – ملغاة.

٨٥- على المنشأة عرض بنود (بما في ذلك تفصيل البنود المبينة في الفقرة "٨٢") وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل إذا كان ذلك العرض ملائمًا لفهم الأداء المالي للمنشأة.

٨٥أ. عندما تعرض المنشأة مجاميع فرعية وفقًا للفقرة "٨٥"، يجب أن تكون تلك المجاميع الفرعية:

(أ) مكونة من مبالغ لبنود يتم قياسها وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

و(ب) يتم عرضها وعنونتها على نحو يجعل البنود المكونة للمجموع الفرعي واضحة ومفهومة.

و(ج) ثابتة من فترة لأخرى، وفقًا للفقرة "٤٥".

و(د) لا يتم إبرازها أكثر من المجاميع الفرعية والمجاميع المطلوبة في قائمة المركز المالي وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

٨٥ب. يجب على المنشأة عرض البنود في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل، والتي تجعل أي مجاميع فرعية تم عرضها وفقًا للفقرة "٨٥" مطابقة للمجاميع الفرعية التي تتطلبها معايير المحاسبة المصرية في هذه القوائم.

٨٦- نظرًا لأن آثار الأنشطة والمعاملات والأحداث الأخرى المتعددة للمنشأة تختلف من حيث مدي تكرارها وتعرضها لاحتمالات الربح أو الخسارة وقابليتها للتنبؤ، لذا فإن الإفصاح عن مكونات الأداء المالي يساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم ما تحقق من أداء مالي وبناء تنبؤات عن الأداء المالي المستقبلي. ويتم إدراج بنود إضافية في قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل كما يتم أيضًا تعديل الوصف وإعادة ترتيب البنود كلما يكون ذلك ضروريًا لتفسير عناصر الأداء المالي. وتتضمن العوامل التي تأخذها المنشأة في الاعتبار: الأهمية النسبية وطبيعة ووظيفة بنود الدخل والمصروفات. وعلى سبيل المثال فقد تقوم مؤسسة مالية ما بتعديل الأوصاف السابق ذكرها لتوفير معلومات أكثر ملاءمة لعمليات تشغيل المؤسسة المالية.

ولا تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين بنود الدخل والمصروف إلا في حالة توفر الشروط الواردة في الفقرة "٣٢" على تلك البنود.

٨٧- لا تقوم المنشأة بعرض أي بنود للدخل أو المصروف كبنود غير عادية سواء في قائمة الدخل أو في قائمة الدخل الشامل أو ضمن الإيضاحات المتممة.

أرباح أو خسائر الفترة

٨٨- على المنشأة الاعتراف بجميع بنود الدخل والمصروف خلال أي فترة ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبي مصري آخر بخلاف ذلك.

٨٩- تحدد بعض معايير المحاسبة المصرية حالات تعترف فيها المنشأة ببنود معينة خارج الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن الفترة الجارية. ويحدد معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" حالتين من تلك الحالات وهما تصحيح الأخطاء وأثر التغيرات في السياسات المحاسبية. كما أن بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى تتطلب أو تسمح لبنود الدخل الأخرى – التي تتفق مع تعريف الإطار العام للدخل والمصروف – بأن تستبعد من الربح أو الخسارة (راجع الفقرة "٧").

الدخل الشامل الآخر عن الفترة

٩٠- على المنشأة أن تفصح في الإيضاحات عن مبلغ "ضريبة الدخل" المرتبط بكل عنصر من عناصر الدخل الشامل الآخر بما في ذلك "تسويات إعادة التبويب".

٩١- تعرض المنشأة عناصر "الدخل الشامل الآخر" قبل الآثار الضريبية المتعلقة بها مع إظهار قيمة وحيدة لضرائب الدخل المرتبطة بتلك العناصر عبارة عن المبلغ الإجمالي التراكمي لضريبة الدخل ذات العلاقة بتلك العناصر على أن يتم الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبط لكل عنصر من هذه العناصر في الإيضاحات.

٩٢- على المنشأة أن تفصح عن تسويات إعادة التبويب ذات العلاقة بعناصر قائمة الدخل الشامل الآخر.

٩٣- تحدد معايير المحاسبة المصرية الأخرى ما إذا كانت المبالغ التي سبق الاعتراف بها ضمن بنود الدخل الشامل الآخر يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وتوقيت إعادة التبويب. ويشار في هذا المعيار إلى المبالغ المعاد تبويبها على هذا الأساس بـ "تسويات إعادة التبويب". ويتم إدراج تسوية إعادة التبويب ضمن العنصر المرتبط بها من عناصر "الدخل الشامل الآخر" في الفترة التي يعاد فيها تبويب تلك التسوية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل)، حيث قد تكون تلك المبالغ تم الاعتراف بها في الفترة الجارية أو في الفترات السابقة ضمن عناصر "الدخل الشامل الآخر" كمكاسب غير محققة ومن ثم يجب أن يتم خصم تلك المكاسب غير المحققة من عناصر "الدخل الشامل الآخر" في الفترة التي يتم خلالها إعادة تبويب ما تحقق من تلك المكاسب إلى الأرباح أو الخسائر لتجنب إدراجها في إجمالي "الدخل الشامل" مرتين.

٩٤- يمكن للمنشأة أن تعرض تسويات إعادة التبويب في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات. وتقوم المنشأة التي تعرض تسويات إعادة التبويب في الإيضاحات بعرض عناصر "الدخل الشامل الآخر" في القائمة بعد تأثيرها "بتسويات إعادة التبويب" ذات العلاقة.

٩٥- تنشأ "تسويات إعادة التبويب" – على سبيل المثال – عند التخلص من نشاط أجنبي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣)) كما تنشأ عندما تؤثر معاملة متوقعة مغطاة على الأرباح أو الخسائر (راجع الفقرة "١١,٥,٦د" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) فيما يخص تغطية التدفق النقدي).

٩٦- لا تنشأ "تسويات إعادة تبويب" عن إعادة قياس نظام المزايا المحددة والتي تم الاعتراف بها طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨). ويتم الاعتراف بهذه البنود ضمن "الدخل الشامل الآخر" ولا يتم إعادة تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) في الفترات اللاحقة. وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، لا تنشأ تسويات إعادة التبويب عندما ينتج عن تغطية تدفق نقدي أو المحاسبة عن قيمة الزمن لعقد خيار (أو العنصر الآجل من عقد آجل أو نقاط الأساس لفروق العملات الأجنبية (foreign currency basis spread)) أن يتم حذف مبالغ من احتياطي تغطية تدفق نقدي أو مكون منفصل من حقوق الملكية، على الترتيب، وضم هذه المبالغ مباشرة في التكلفة الأولية أو الرصيد الدفتري لأصل أو التزام، حيث يتم تحويل هذه المبالغ مباشرة إلى الأصول أو الالتزامات.

المعلومات التي يتم عرضها في قائمة الدخل وفي قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات

٩٧- عندما تكون بنود الدخل والمصروف ذات أهمية نسبية فعلى المنشأة أن تفصح عن طبيعة وقيمة تلك البنود بصورة منفصلة.

٩٨- تتضمن الحالات التي يمكن أن تؤدي إلى الإفصاح بصورة منفصلة لبنود الدخل والمصروفات ما يلي:

(أ) تخفيض المخزون إلى صافي القيمة البيعية أو تخفيض الأصول الثابتة إلى قيمتها القابلة للاسترداد وكذلك في حالة رد مثل تلك التخفيضات.

و(ب) إعادة هيكلة أنشطة للمنشأة ورد أي من المخصصات المكونة لتكاليف إعادة الهيكلة.

و(ج) استبعادات لبنود أصول ثابتة.

و(د) استبعادات استثمارات.

و(هـ) العمليات غير المستمرة.

و(و) تسويات دعاوي.

و(ز) رد مخصصات أخري.

و(ح) تحليلاً لبنود المصروفات بما فيها المصروفات الأخرى.

٩٩- على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات المعترف بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بناء على طبيعة المصروفات أو وظيفتها داخل المنشأة حسبما توفر أي من الطريقتين معلومات أكثر ملاءمة ويعتمد عليها.

١٠٠- يشجع هذا المعيار المنشآت على عرض التحليل السابق ذكره في الفقرة "٩٩" في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر).

١٠١- يتم تبويب بنود المصروفات بصورة أكثر تفصيلاً وذلك لإلقاء الضوء على مكونات الأداء المالي الذي قد يختلف من حيث التكرار واحتمالات تحقق أرباح أو خسائر منه ومدي توقع ذلك. ويمكن تقديم هذا التحليل باستخدام أي من النموذجين التاليين:

١٠٢- النموذج الأول للتحليل هو طريقة "طبيعة المصروف".

وبناء عليها تقوم المنشأة بتبويب وتجميع المصروفات ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وفقًا لطبيعتها (ومثال ذلك: إهلاكات، مشتريات مواد خام، تكاليف نقل، مزايا عاملين وتكاليف إعلان) ولا يتم إعادة توزيعها على الوظائف المختلفة داخل المنشأة. هذه الطريقة ربما تكون سهلة في تطبيقها لأنها لا تستدعي توزيع أو تحليل المصروفات طبقًا لوظيفتها.

وفيما يلي مثال لتصنيف استخدم في إعداده طريقة "طبيعة المصروف":

إيرادات		X
عناصر دخل أخري		X
التغير في مخزون إنتاج تام وغير تام	X	X
المستخدم من الخامات والمواد المستهلكة الأخرى	X	
تكلفة مزايا العاملين	X	
مصروف إهلاك واستهلاك	X	
مصروفات أخري	X	
إجمالي المصروفات		(X)
الربح قبل الضريبة		X

١٠٣- النموذج الثاني للتحليل هو طريقة "وظيفة المصروف" وهي ما يطلق عليها طريقة (تكلفة المبيعات). وبناء عليه يتم تبويب المصروفات حسب وظيفتها إما كجزء من تكلفة المبيعات أو – على سبيل المثال – كتكاليف أنشطة التوزيع أو الأنشطة الإدارية. ويمكن أن تقدم هذه الطريقة لمستخدمي القوائم المالية معلومات أكثر ملاءمة عن تلك التي تقدمها طريقة تحليل المصروفات حسب طبيعتها، إلا أن توزيع التكاليف على وظائف المنشأة قد يتطلب توزيعًا حكميًا كما قد ينطوي على تقديرات أخري كبيرة ومن ثم فعندما تستخدم المنشأة هذه الطريقة في توزيع التكاليف فلابد أن تفصح كحد أدني عن تكلفة مبيعاتها بصورة منفصلة عن باقي المصروفات الأخرى.

وفيما يلي مثال لتبويب استخدم في إعداده طريقة "وظيفة المصروف":

الإيرادات بما فيها المبيعات	X
تكلفة المبيعات (تكلفة الحصول على الإيراد) الإيراد)	(X)
مجمل الربح	X
عناصر دخل أخري	X
تكاليف توزيع	(X)
مصروفات إدارية	(X)
مصروفات أخري	(X)
الربح قبل الضريبة	**X**

١٠٤- **على المنشأة التي تبوب مصروفاتها طبقًا لوظيفة المصروف أن تفصح عن معلومات إضافية توضح طبيعة المصروفات بما في ذلك مصروف الإهلاك والاستهلاك وتكاليف مزايا العاملين.**

١٠٥- إن الاختيار بين طريقتي تحليل المصروفات حسب وظيفتها أو طبيعتها يعتمد على عوامل تاريخية وعوامل الصناعة بالإضافة إلى طبيعة نشاط المنشأة. وتعطي كلتا الطريقتين مؤشرات عن التكاليف التي قد تتغير بصورة مباشرةً أو غير مباشرةً وفقًا لمستوي مبيعات وإنتاج الشركة. ولأن لكل طريقة ما يبررها لدي منشآت مختلفة فإن هذا المعيار يتطلب من الإدارة أن تختار طريقة العرض الأكثر ملاءمة والتي يمكن الاعتماد عليها. ونظرًا لأن المعلومات عن طبيعة المصروفات تكون مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية فأن الأمر يتطلب تقديم إفصاحات إضافية عندما يتم استخدام طريقة تبويب المصروفات طبقًا لوظيفتها.

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

المعلومات الواجب عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

١٠٦- على المنشأة أن تعرض قائمة للتغيرات في حقوق الملكية كما هو مطلوب بالفقرة "١٠" موضحًا بها ما يلي:

(أ) إجمالي الدخل الشامل للفترة، بحيث يظهر بصورة منفصلة إجمالي المبالغ الخاصة بملاك الشركة الأم وكذا المبالغ التي تخص أصحاب الحصص غير المسيطرة.

و(ب) بالنسبة لكل بند من بنود حقوق الملكية، الآثار المعترف بها للتطبيق بأثر رجعي أو التعديل بأثر رجعي وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

و(ج) ملغاة.

و(د) بالنسبة لكل بند من بنود حقوق الملكية، تسوية بين الرصيد الدفتري في بداية ونهاية الفترة على أن تتضمن تلك التسوية الإفصاح (كحد أدنى) بصورة منفصلة عن التغيرات الناتجة عن:

(١)الربح أو الخسارة.

و(٢) الدخل الشامل الآخر.

و(٣) المعاملات مع الملاك - بصفتهم ملاك - على أن تظهر بصورة منفصلة مساهمات الملاك والتوزيعات عليهم والتغيرات في حصص الملكية في الشركات التابعة التي لا يترتب عليها فقد السيطرة.

المعلومات التي يمكن عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات

١٠٦أ- على المنشأة أن تعرض سواء في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات تحليلاً لبنود الدخل الشامل الآخر (راجع الفقرة "١٠٦(د)(٢)".

١٠٧- على المنشأة أن تعرض سواء في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات عن أرباح الأسهم المعترف بها كتوزيعات على الملاك خلال الفترة المالية ونصيب السهم منها.

١٠٨- تتضمن مكونات حقوق الملكية الواردة في الفقرة "١٠٦" أعلاه على سبيل المثال: كل فئة من فئات حقوق الملكية المساهم بها، والرصيد المتراكم للأرباح المرحلة ولكل فئة من بنود "الدخل الشامل الآخر".

١٠٩- تعكس التغيرات في حقوق ملكية منشأة بين تاريخي بداية ونهاية الفترة المالية الزيادة أو النقص في صافي أصول تلك المنشأة خلال الفترة. وباستثناء التغيرات الناتجة عن المعاملات مع ملاك المنشأة بصفتهم هذه (مثل: المساهمات وإعادة شراء أدوات حقوق الملكية لذات المنشأة وتوزيعات أرباح المنشأة على هؤلاء الملاك) وكذا "تكاليف المعاملة" المرتبطة مباشرة بكل تلك المعاملات فإن التغير الشامل في حقوق الملكية خلال فترة معينة يمثل إجمالي مبلغ بنود الدخل والمصروف بما في ذلك المكاسب والخسائر الناجمة من أنشطة المنشأة خلال تلك الفترة.

١١٠- يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٥) إجراء تسويات بأثر رجعي للتغييرات في السياسات المحاسبية إلا إذا كانت الأحكام الانتقالية لمعيار محاسبة مصري آخر تقضي بخلاف ذلك. ويتطلب ذات المعيار أيضًا أن يتم تصحيح الأخطاء بأثر رجعي إلا إذا كان ذلك غير عملي. ولا تعد التسويات وإعادة العرض بأثر رجعي بمثابة تغيرات في حقوق الملكية ولكنها تعد تسويات على رصيد أول المدة للأرباح المرحلة – ما لم يتطلب معيار محاسبة مصري آخر التسوية بأثر رجعي على مكون آخر من مكونات حقوق الملكية. وتتطلب الفقرة "١٠٦(ب)" من المنشأة أن تقوم بالإفصاح بقائمة التغيرات في حقوق الملكية عن إجمالي التسويات التي تمت على كل مكون من مكونات حقوق الملكية نتيجة التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء كل على حده. ويتم الإفصاح عن هذه التسويات بالنسبة لكل فترة سابقة معروضة وكذلك في بداية الفترة الجارية (أرصدة أول المدة).

قائمة التدفقات النقدية

١١١- توفر معلومات التدفق النقدي لمستخدمي القوائم المالية أساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها وتحديد احتياجات المنشأة لاستخدام تلك التدفقات النقدية. ويتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٤) متطلبات العرض والإفصاح عن معلومات التدفق النقدي.

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

هيكل الإيضاحات

١١٢-على الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أن:

(أ) تعرض معلومات عن أسس إعداد القوائم المالية وعن السياسات المحاسبية المحددة التي تطبقها المنشأة بما يتفق مع متطلبات الفقرات من "١١٧" إلى "١٢٤".

و (ب) تفصح عن المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة المصرية والتي لم تعرض في مكان آخر في القوائم المالية.

و (ج) تقدم معلومات إضافية لم تعرض في مكان آخر في القوائم المالية إلا أنها ذات صلة ولازمة لتفهم أي من هذه القوائم.

١١٣-على المنشأة أن تعرض الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على نحو منتظم كلما كان ذلك عمليًا. عند تحديد نحوًا منتظمًا، يجب أن تأخذ المنشأة في الاعتبار الأثر على قابلية القوائم المالية للفهم والمقارنة. وعلى المنشأة ربط كل بند في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية بالمعلومات المرتبطة بذلك البند في الإيضاحات.

١١٤- من أمثلة ترتيب أو تجميع الإيضاحات على نحو منتظم ما يلي:

(أ) التركيز على نواحي الأنشطة التي تعتبرها المنشأة الأكثر ارتباطًا بفهم الأداء المالي والمركز المالي، مثل تجميع المعلومات عن أنشطة تشغيلية معينة.

و (ب) تجميع المعلومات عن البنود التي يتم قياسها بشكل مماثل، مثل الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة.

و (ج) اتباع ترتيب البنود في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل وقائمة المركز المالي، مثل:

(١) فقرة توضح الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية (راجع الفقرة "١٦").

و(٢) ملخص بأهم السياسات المحاسبية المتبعة (راجع الفقرة "١١٧").

و(٣) المعلومات المؤيدة للبنود المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية وبترتيب عرض كل قائمة منها وكل بند فيها.

و(٤) إفصاحات أخري بما في ذلك:

(أ) الالتزامات المحتملة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)) والارتباطات التعاقدية غير المعترف بها بالقوائم المالية.

و(ب) إفصاحات غير مالية مثل أهداف وسياسات المنشأة في إدارة المخاطر المالية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠)).

١١٥- ملغاة.

١١٦- يمكن للمنشأة أن تعرض إيضاحات تقدم معلومات عن أسس إعداد القوائم المالية وكذا عن سياسات محاسبية محددة بقسم منفصل من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

١١٧- على المنشأة أن تفصح عن السياسات المحاسبية الهامة المتمثلة في:

(أ) أساس أو أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

و (ب) السياسات المحاسبية الأخرى المتبعة ذات الصلة واللازمة لفهم القوائم المالية.

١١٨- من الأهمية بمكان أن تقوم المنشأة بإعلام مستخدمي القوائم المالية بأساس أو أسس القياس المستخدمة في تلك القوائم (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، صافي القيمة البيعية، القيمة العادلة أو القيمة القابلة للاسترداد) لأن الأساس الذي تعد المنشأة بناء عليه قوائمها المالية يؤثر بشكل جوهري على تحليلات مستخدمي تلك القوائم. وعندما تستخدم المنشأة أكثر من أساس واحد للقياس في القوائم المالية (مثل: إعادة تقييم فئات أو تبويبات معينة من الأصول) يمكن عندئذ الاكتفاء بالإشارة إلى فئات الأصول أو الالتزامات التي طبق عليها كل أساس تقييم.

١١٩- عند تحديد الحاجة إلى الإفصاح عن سياسة محاسبية بذاتها، فعلى الإدارة تقييم ما إذا كان هذا الإفصاح سيساعد مستخدمي القوائم المالية على تفهم الطريقة التي انعكست بموجبها المعلومات والأحداث والظروف الأخرى على نتائج الأعمال والمركز المالي. ويجب أن تأخذ في الاعتبار طبيعة أنشطتها والسياسات التي تتوقع أن يرغب مستخدمي القوائم المالية في التعرف عليها لمثل هذا النوع من المنشآت. إن الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة هو أمر مفيد لمستخدمي القوائم المالية خاصة عندما يتم اختيار تلك السياسات من بين بدائل مسموح بها في معايير المحاسبة المصرية. وتقضي بعض معايير المحاسبة المصرية بشكل محدد الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة، بما في ذلك الاختيارات التي تقوم بها الإدارة من بين السياسات المختلفة التي تسمح بها تلك المعايير.

١٢٠- ملغاة.

١٢١- قد ينظر للسياسة المحاسبية على أنها ذات أهمية نسبية بسبب طبيعة أنشطة المنشأة حتى ولو كانت المبالغ المرتبطة بها في الفترة الحالية والفترات السابقة ليست ذات أهمية نسبية. ومن المناسب أيضًا أن يتم الإفصاح عن كل سياسة محاسبية تقوم المنشأة باختيارها وتطبيقها في إعداد قوائمها المالية بما يتوافق مع معيار المحاسبة المصري رقم (٥) إذا كانت ذات أهمية نسبية للمنشأة حتى ولو لم تتطلب معايير المحاسبة المصرية الإفصاح عنها.

١٢٢- **على المنشأة أن تفصح مع السياسات المحاسبية أو في الإيضاحات الأخرى عن الأحكام الفنية التي اتخذتها الإدارة – بخلاف تلك لتي تنطوي على تقديرات (راجع فقرة "١٢٥") – في إطار تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة والتي لها الأثر الأهم على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية.**

١٢٣- تقوم الإدارة في إطار تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة باستخدام أحكام فنية مختلفة – بخلاف تلك التي تنطوي على تقديرات – والتي يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على المبالغ التي تعترف بها المنشأة في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال: تستخدم الإدارة الأحكام الفنية في تحديد:

(أ) ملغاة.

و (ب) متي يتم تحويل كافة المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصول المالية، وبالنسبة للمؤجرين الأصول المؤجرة، إلى منشآت أخري بصورة جوهرية.

و (ج) ما إذا كانت مبيعات معينة من البضائع تمثل في جوهرها ترتيبات تمويلية وبالتالي فلا ينشأ عنها إيرادًا.

و (د) ما إذا كانت الشروط التعاقدية لأصل مالي ينشأ عنها تدفقات نقدية في تواريخ محددة تمثل فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

١٢٤- بعض الإفصاحات التي تعرض طبقًا للفقرة "١٢٢" تقضي بها معايير محاسبة مصرية أخري، فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) من المنشأة أن تفصح عن الحكم الذي اتخذته في تحديد ما إذا كانت تسيطر على منشأة أخري أم لا. كما يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) الخاص بالاستثمار العقاري عندما تجد المنشأة صعوبة في تبويب العقارات المملوكة لها أن تفصح عن الأسس التي وضعتها لتمييز أصول الاستثمار العقاري عن العقارات التي تشغلها المنشأة وعن تلك العقارات التي تحتفظ بها لغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

مصادر التقديرات غير المؤكدة

١٢٥- على المنشأة أن تفصح عن معلومات بشأن الافتراضات التي تستخدمها الإدارة وتتعلق بالمستقبل وكذا عن المصادر الرئيسية الأخرى للتقديرات غير المؤكدة في نهاية الفترة المالية والتي تتسم بمخاطر جوهرية قد يترتب عليها تسويات ذات أهمية نسبية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات خلال العام المالي التالي.

وبالنسبة لتلك الأصول والالتزامات يجب أن تتضمن الإيضاحات بيانات تفصيلية عن:

(أ) طبيعة الأصول والالتزامات.

و (ب) قيمتها الدفترية في تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٢٦- إن تحديد القيمة الدفترية لبعض الأصول والالتزامات يحتاج تقديرًا لآثار أحداث مستقبلية غير مؤكدة على تلك الأصول والالتزامات في نهاية الفترة المالية. ومثال ذلك: في حالة عدم وجود أسعار سوقية ملحوظة فإن التقديرات المستقبلية تكون ضرورية لقياس القيمة القابلة للاسترداد من فئات الأصول الثابتة ولقياس تأثير التقادم التكنولوجي على المخزون ولقياس المخصصات التي تعتمد على أحداث مستقبلية في دعوي لا زالت منظورة أمام القضاء وكذا لقياس التزامات مزايا عاملين طويلة الأجل مثل التزامات المعاشات.

وتنطوي هذه التقديرات على افتراضات عن بنود بعينها مثل الافتراضات التي تتعلق بتسوية مخاطر متعلقة بالتدفقات النقدية أو سعر الخصم المستخدم ضمن معامل الخطر، والتغيرات المستقبلية في المرتبات وفي الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى.

١٢٧- تتعلق الافتراضات والمصادر الأخرى للتقديرات غير المؤكدة المفصح عنها طبقًا للفقرة "١٢٥" بالتقديرات التي تتطلب من الإدارة استخدام أحكام بالغة الصعوبة أو التعقيد أو تتسم بعدم الموضوعية. وكلما زاد عدد المتغيرات والافتراضات التي تؤثر على الأحكام المستقبلية المحتملة للتقديرات غير المؤكدة كلما زادت درجة التعقيد وعدم الموضوعية لتلك الأحكام، وبالتبعية تزيد احتمالات تعرض القيم الدفترية للأصول والالتزامات لتسوية ذات أهمية نسبية.

١٢٨- لا تعد الإفصاحات الواردة بالفقرة "١٢٥" واجبة بالنسبة للأصول والالتزامات التي يصاحبها خطر جوهري في أن تتغير قيمتها الدفترية بقدر هام نسبيًا خلال العام المالي التالي لو أن قياسها يتم في تاريخ نهاية كل فترة مالية على أساس القيمة العادلة بناء على أحدث أسعار سوقية ملحوظة. وقد تتغير مثل تلك القيم العادلة تغيرًا ملموسًا (ذا أهمية نسبية) خلال السنة المالية التالية إلا أن هذه التغيرات لن تكون ناتجة عن الافتراضات أو مصادر التقديرات غير المؤكدة الأخرى في تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٢٩- تعرض المنشأة الإفصاحات الواردة بالفقرة "١٢٥" بأسلوب يساعد مستخدمي القوائم المالية على تفهم الأحكام التي تستخدمها الإدارة عن المستقبل ولتفهم المصادر الأخرى للتقديرات غير المؤكدة.

هذا وتختلف طبيعة ومدي المعلومات التي يتم عرضها حسب طبيعة الافتراضات والظروف الأخرى. وفيما يلي أمثلة على أنواع الإفصاحات المطلوبة:

(أ) طبيعة الافتراضات أو التقديرات الأخرى غير المؤكدة.

و(ب) مدي حساسية القيم الدفترية للطرق والافتراضات والتقديرات التي استخدمت في تحديد قيمتها وكذا أسباب تلك الحساسية.

و(ج) الحدوث المتوقع لعدم التأكد والمدي المقدر للنتائج المحتمل تحققها منطقيًا خلال السنة المالية التالية على الأرصدة الدفترية للأصول والالتزامات التي تتأثر بذلك.

و(د) تفسير أي تغييرات تمت على افتراضات سابقة تتعلق بتلك الأصول والالتزامات إذا ما بقيت حالة عدم التأكد.

١٣٠- لا يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تفصح عن معلومات الموازنة التقديرية أو التوقعات المستخدمة في إعدادها للإفصاحات التي تتطلبها الفقرة "١٢٥".

١٣١- في بعض الحالات يتعذر على المنشأة من الناحية العملية أن تفصح عن المدي المقدر للآثار المحتملة لافتراض معين أو لمصدر آخر للتقديرات غير المؤكدة في تاريخ نهاية الفترة المالية. وفي مثل تلك الحالات تقوم المنشأة بالإفصاح عما تتوقعه في ضوء المعلومات المتاحة لها من أن النتائج الفعلية خلال العام المالي التالي – والتي قد تختلف عن افتراضها – قد تتطلب تسوية جوهرية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات التي تتأثر بهذا الافتراض.

وفي جميع الحالات على المنشأة ان تفصح عن الطبيعة والأرصدة الدفترية للأصول أو الالتزامات التي تتأثر بتلك الافتراضات.

١٣٢- أن الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة "١٢٢" والمتعلقة بالأحكام التي استخدمتها الإدارة في إطار تطبيق سياسات الشركة المحاسبية ليست لها علاقة بالإفصاحات الأخرى عن مصادر التقديرات غير المؤكدة التي تتطلبها الفقرة "١٢٥".

١٣٣- تتطلب بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى الإفصاح عن بعض الافتراضات التي تقضي الفقرة "١٢٥" من هذا المعيار بالإفصاح عنها. فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الإفصاح عن الافتراضات الهامة المتعلقة بالأحداث المستقبلية والتي توثر على بنود المخصصات، كما أن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) "الأدوات المالية – الإفصاح" يتطلب الإفصاح عن الافتراضات الهامة التي تستخدمها الإدارة في تقدير القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة.

رأس المال

١٣٤- على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم أهداف وسياسات وأساليب إدارة رأس المال.

١٣٥- للالتزام بما ورد بالفقرة "١٣٤" على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) معلومات نوعية عن أهداف وسياسات وأساليب المنشأة في إدارة رأس المال بما في ذلك:

(١) وصف لما تقوم بإدارته كرأس مال.

و(٢) في حالة ما إذا كانت المنشأة تخضع لمتطلبات رأس مال مفروضة من قبل جهات خارج المنشأة فيجب عليها الإفصاح عن طبيعة تلك المتطلبات وكيفية وضع تلك المتطلبات ضمن أساليب المنشأة في إدارة رأس المال.

و(٣) كيف تحقق المنشأة أهدافها في إدارة رأس المال.

(ب) ملخص بالبيانات الكمية لما تقوم المنشأة بإدارته كرأس مال. إن بعض المنشآت تنظر إلى التزامات مالية (مثل بعض أنواع القروض المساندة) كجزء من رأس المال، بينما ينظر البعض الآخر من المنشآت إلى أن رأس المال يقاس بعد استبعاد بعض بنود حقوق الملكية (مثل البنود الناتجة من عمليات التغطية من مخاطر التدفق النقدي).

(ج) أي تغييرات في (أ)، (ب) عن الفترة السابقة.

(د) ما إذا كانت المنشأة قد التزمت خلال الفترة الجارية بمتطلبات رأس المال التي تخضع لها والمفروضة عليها من قبل جهات خارج المنشأة.

(هـ) إذا خالفت المنشأة متطلبات رأس المال المفروضة عليها من قبل جهات خارج المنشأة فيتعين عليها الإفصاح عن عواقب تلك المخالفات.

وتبني المنشأة هذه الإفصاحات على أساس المعلومات التي تعرض داخليًا إلى مسئولي الإدارة الرئيسيين.

١٣٦- قد تقوم المنشأة بإدارة رأس المال بالعديد من الطرق وتخضع في نفس الوقت لعدد من المتطلبات المختلفة لرأس المال. فعلى سبيل المثال: قد يضم اتحاد معين منشآت تقوم بأنشطة تأمين وأنشطة مصرفية كما قد تعمل تلك المنشآت في مناطق جغرافية متعددة. وإذا كان الإفصاح المجمع عن متطلبات رأس المال وكيفية إدارة رأس المال لا يوفر معلومات مفيدة أو قد يفسد فهم مستخدمي القوائم المالية عن موارد رأس المال للمنشأة فيتعين على المنشأة أن تفصح عن معلومات منفصلة لكل متطلب تخضع له المنشأة من متطلبات رأس المال.

الأدوات المالية المبوبة كحقوق ملكية والتي لحاملها الحق في ردها

١٣٦أ- بالنسبة للأدوات المالية المبوبة كحقوق ملكية والتي لحاملها الحق في ردها يتعين على المنشأة أن تفصح بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية عما يلي (إذا لم يكن قد تم الإفصاح عنها في مكان آخر):

(أ) ملخص للبيانات الكمية عن المبلغ المبوب كحقوق ملكية.

و(ب) أهداف وسياسات وإجراءات المنشأة لإدارة التزاماتها بإعادة شراء أو استرداد الأدوات عندما يفرض عليها ذلك الالتزام من قبل حاملي الأداة بما في ذلك أي تغيرات حدثت منذ الفترة السابقة.

و(ج) التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة نتيجة استرداد أو إعادة شراء هذه الفئة من الأدوات المالية.

و(د) معلومات عن كيفية التوصل إلى التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة عند الاسترداد أو إعادة الشراء.

إفصاحات أخري

١٣٧- على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) قيمة توزيعات الأرباح المقترحة أو المعلن عنها قبل تاريخ اعتماد القوائم المالية للإصدار (والتي لم يعترف بها كتوزيعات أرباح على الملاك خلال الفترة الجارية) ونصيب كل سهم من تلك الأرباح.

و(ب) قيمة أي توزيعات أرباح متراكمة على الأسهم الممتازة لم يعترف بها.

١٣٨- على المنشأة أن تفصح عن البنود التالية (إلا لو تم الإفصاح عنها في مكان آخر ضمن البيانات المنشورة المرافقة للقوائم المالية):

(أ) مقر المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوان مكتبها المسجل (المقر الرئيسي للنشاط إذا اختلف عنوانه عن عنوان مكتبها المسجل).

و (ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية.

و (ج)اسم الشركة الأم واسم الشركة الأم النهائية للمجموعة.

و (د) مدة أجل المنشأة إذا كان لها أجل محدد.

تاريخ السريان

١٣٩- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (١) الصادر عام ٢٠١٦ ويسري تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية". إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

دليل توضيحى

يرافق هذا الدليل معيار المحاسبة المصرى رقم (١) ولكنه لا يمثل جزءًا منه.

نموذج لهيكل القوائم المالية

أورد المعيار مكونات القوائم المالية والحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح فى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل، وكذلك فى عرض قائمة التغيرات فى حقوق الملكية.

كما أورد المعيار بنود أخرى من الممكن عرضها إما فى القوائم المالية المعنية أو فى الإيضاحات. ويهدف الدليل التوضيحى إلى توفير أمثلة تتفق مع متطلبات العرض المختلفة لكل من قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات فى حقوق الملكية وذلك فى القوائم المالية الأساسية.

وعلى المنشأة تعديل ترتيب العرض وتسمية البنود عندما يكون ذلك ضروريًا من أجل التوصل إلى عرض عادل يتناسب مع الظروف الخاصة بكل منشأة.

الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

مجموعة أ ب ج

قائمة المركز المالى المجمعة فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٩	٢٠١٨
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
أصول ثابتة ومشروعات تحت التنفيذ	٣٥٠ ٧٠٠	٣٦٠ ٠٢٠
شهرة	٧٠ ٨٠٠	٨١ ٢٠٠
أصول غير ملموسة	٢٢٧ ٤٧٠	٢٢٧ ٤٧٠
إستثمارات بطريقة حقوق الملكية (شركات شقيقة)	١٠٠ ١٥٠	١١٠ ٧٧٠
استثمارات مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل	١٤٢ ٥٠٠	١٥٦ ٠٠٠
أصول ضريبية مؤجلة	١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول غير المتداولة	**٩٠١ ٦٢٠**	**٩٤٥ ٤٦٠**
الأصول المتداولة		
مخزون	١٣٥ ٢٣٠	١٣٢ ٥٠٠
عملاء وأوراق قبض	٩١ ٦٠٠	١١٠ ٨٠٠
أصول متداولة أخرى	٢٥ ٦٥٠	١٢ ٥٤٠
النقدية وما في حكمها	٣١٢ ٤٠٠	٣٢٢ ٩٠٠
إجمالي الأصول المتداولة	**٥٦٤ ٨٨٠**	**٥٧٨ ٧٤٠**
إجمالى الأصول	**١ ٤٦٦ ٥٠٠**	**١ ٥٢٤ ٢٠٠**

<u>حقوق الملكية والالتزامات</u>		
حقوق ملكية الشركة الأم :		
رأس المال المدفوع	٦٥٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
أرباح أو (خسائر) مرحلة	٢٤٣ ٥٠٠	١٦١ ٧٠٠
احتياطيات	١٠ ٢٠٠	٢١ ٢٠٠
	٩٠٣ ٧٠٠	٧٨٢ ٩٠٠
الحقوق غير المسيطرة	٧٠ ٠٥٠	٤٨ ٦٠٠
إجمالى حقوق الملكية	**٩٧٣ ٧٥٠**	**٨٣١ ٥٠٠**
<u>الالتزامات غير المتداولة</u>		
قروض طويلة الاجل	١٢٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠
التزامات ضريبية مؤجله	٢٨ ٨٠٠	٢٦ ٠٤٠
مخصصات	٢٨ ٨٥٠	٥٢ ٢٤٠
إجمالى الالتزامات غير المتداولة	**١٧٧ ٦٥٠**	**٢٣٨ ٢٨٠**
<u>الالتزامات المتداولة</u>		
موردون وأوراق دفع ودائنون آخرون	١١٥ ١٠٠	١٨٧ ٦٢٠
قروض وتسهيلات قصيرة الأجل	١٥٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
الجزء المستحق خلال سنة من القروض طويلة الأجل	١٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
ضريبة الدخل المستحقه	٣٥ ٠٠٠	٤٢ ٠٠٠
مخصصات	٥ ٠٠٠	٤ ٨٠٠
إجمالى الالتزامات المتداولة	**٣١٥ ١٠٠**	**٤٥٤ ٤٢٠**
اجمالى الالتزامات	**٤٩٢ ٧٥٠**	**٦٩٢ ٧٠٠**
إجمالى حقوق الملكية والالتزامات	**١ ٤٦٦ ٥٠٠**	**١ ٥٢٤ ٢٠٠**

(تابع) الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

أ- قائمة الدخل مع تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها:

مجموعة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المجمعة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٩	٢٠١٨
الإيرادات	٣٩٠ ٠٠٠	٣٥٥ ٠٠٠
تكلفة المبيعات/ تكلفة الحصول على الإيراد	(٢٤٥ ٠٠٠)	(٢٣٠ ٠٠٠)
مجمل الربح	١٤٥ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠
إيرادات أخرى	٢٠ ٦٦٧	١١ ٣٠٠
مصروفات بيع وتوزيع	(٩ ٠٠٠)	(٨ ٧٠٠)
مصروفات إدارية وعمومية	(٢٠ ٠٠٠)	(٢١ ٠٠٠)
مصروفات أخرى	(٢ ١٠٠)	(١ ٢٠٠)
نتائج أنشطة التشغيل	**١٣٤ ٥٦٧**	**١٠٥ ٤٠٠**
إيرادات تمويلية	٤ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
مصروفات تمويلية	(١٢ ٠٠٠)	(١١ ٥٠٠)
صافي تكلفة التمويل	(٨ ٠٠٠)	(٧ ٥٠٠)
إيرادات أستثمارات[أ]	٣٥ ١٠٠	٣٠ ١٠٠
الأرباح قبل الضريبة	١٦١ ٦٦٧	١٢٨ ٠٠٠
مصروف ضريبة الدخل	(٤٠ ٤١٧)	(٣٢ ٠٠٠)
ربح السنة من العمليات المستمرة	١٢١ ٢٥٠	٩٦ ٠٠٠

خسائر السنة من العمليات غير المستمرة (بالصافي بعد الضريبه)	–	(٣٠ ٥٠٠)
ربح السنة	**١٢١ ٢٥٠**	**٦٥ ٥٠٠**
يتم توزيع الربح كالتالي:		
مساهمين الشركة الأم	٩٧ ٠٠٠	٥٢ ٤٠٠
الحقوق الغير مسيطرة	٢٤ ٢٥٠	١٣ ١٠٠
	١٢١ ٢٥٠	**٦٥ ٥٠٠**
نصيب السهم الأساسى والمخفض فى الأرباح	**٠,٤٦**	**٠,٣٠**

(أ) هذا يعنى الحصة في أرباح الشركة الشقيقة المنسوبة إلى أصحاب ملكية الشركة الشقيقة (أي بعد خصم الضريبة والحقوق غير المسيطرة بالشركة الشقيقة).

(تابع) الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

أ- قائمة الدخل مع تبويب المصروفات طبقاً لطبيعتها:

مجموعة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المجمعة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٩	٢٠١٨
المبيعات / الإيرادات	٣٩٠ ٠٠٠	٣٥٥ ٠٠٠
إيرادات أخرى	٢٠ ٦٦٧	١١ ٣٠٠
التغيرات فى المخزون التام وغير التام	(١١٥ ١٠٠)	(١٠٧ ٩٠٠)
أعمال تمت من قبل المنشأة وتم رسملتها	١٦ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠
مواد خام ومهمات مستخدمة	(٩٦ ٠٠٠)	(٩٢ ٠٠٠)
تكلفة مزايا العاملين	(٤٥ ٠٠٠)	(٤٣ ٠٠٠)
الإهلاك والإستهلاك	(١٩ ٠٠٠)	(١٧ ٠٠٠)
أضمحلال قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة	(٤ ٠٠٠)	–
مصروفات أخرى	(٦ ٠٠٠)	(٥ ٥٠٠)
نتائج أنشطة التشغيل	١٤١ ٥٦٧	١١٥ ٩٠٠
إيرادات تمويلية	٥ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
مصروفات تمويلية	(٢٠ ٠٠٠)	(٢٠ ٠٠٠)
صافي تكلفة التمويل	(١٥ ٠٠٠)	(١٨ ٠٠٠)
إيرادات استثمارات[أ]	٣٥ ١٠٠	٣٠ ١٠٠
الأرباح قبل الضريبة	١٦١ ٦٦٧	١٢٨ ٠٠٠
مصروف ضريبة الدخل	(٤٠ ٤١٧)	(٣٢ ٠٠٠)

ربح السنة من العمليات المستمرة	**١٢١ ٢٥٠**	**٩٦ ٠٠٠**
خسائر السنة من العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)	–	(٣٠ ٥٠٠)
ربح السنة	**١٢١ ٢٥٠**	**٦٥ ٥٠٠**
يتم توزيع الربح كالتالي:		
مساهمى الشركة الأم	٩٧ ٠٠٠	٥٢ ٤٠٠
الحقوق الغير مسيطرة	٢٤ ٢٥٠	١٣ ١٠٠
	١٢١ ٢٥٠	**٦٥ ٥٠٠**
نصيب السهم الأساسى والمخفض فى الأرباح	**٠,٤٦**	**٠,٣٠**

(أ) هذا يعنى الحصة في أرباح الشركة الشقيقة المنسوبة إلى أصحاب ملكية الشركة الشقيقة (أي بعد خصم الضريبة والحقوق غير المسيطرة بالشركة الشقيقة) .

(تابع) الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

مجموعة أ ب ج

قائمة الدخل الشامل المجمعة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

	٢٠١٩	٢٠١٨
	بالألف جنيه مصرى	
ربح السنة	١٢١ ٢٥٠	٦٥ ٥٠٠
الدخل الشامل الآخر :		
البنود التى لن يتم إعادة تبوبيها لقائمة الأرباح أو الخسائر :		
أخرى	٩٣٣	٣ ٣٦٧
الاستثمارات المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر	(٢٤ ٠٠٠)	٢٦ ٦٦٧
إعادة قياس نظم المزايا المحددة	(٦٦٧)	١ ٣٣٣
نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة (أ)	٤٠٠	(٧٠٠)
ضريبة الدخل المتعلقة بالبنود التي لن يتم إعادة تبوبيها (ب)	٥ ٨٣٤	(٧ ٦٦٧)
	(١٧ ٥٠٠)	٢٣ ٠٠٠
البنود التي يمكن إعادة تبوبيها لاحقا لقائمة الأرباح أو الخسائر :		
فروق العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية	٥ ٣٣٤	١٠ ٦٦٧
تغطية التدفق النقدي	(٦٦٧)	(٤ ٠٠٠)
ضريبة الدخل المتعلقة بالبنود التي يمكن إعادة تبوبيها (ب)	(١ ١٦٧)	(١ ٦٦٧)
	٣ ٥٠٠	٥ ٠٠٠

مجموع الدخل الشامل الآخر عن السنة بعد خصم الضريبة	(١٤ ٠٠٠)	٢٨ ٠٠٠
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	١٠٧ ٢٥٠	٩٣ ٥٠٠
يتم توزيع الدخل الشامل كالاتى :		
مساهمى الشركة الأم	٨٥ ٨٠٠	٧٤ ٨٠٠
الحقوق الغير مسيطرة	٢١ ٤٥٠	١٨ ٧٠٠
	١٠٧ ٢٥٠	٩٣ ٥٠٠

(أ) هذا يعنى الحصة في بنود الدخل الشامل الآخر بالشركة الشقيقة المنسوبة إلى أصحاب ملكية الشركة الشقيقة (أي بعد خصم الضريبة والحقوق غير المسيطرة بالشركة الشقيقة) .

(ب) ضرائب الدخل المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الآخر يتم الإفصاح عنها بالإيضاحات .

(تابع) الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

شكل للإيضاح الخاص بعرض تسويات إعادة التبويب لبنود الدخل الشامل الآخر (أ):

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٩	٢٠١٨
بنود الدخل الشامل الآخر		
فروق العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية	٥ ٣٣٤	١٠ ٦٦٧
الاستثمارات المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل:	(٢٤ ٠٠٠)	٢٦ ٦٦٧
تغطية التدفق النقدي:		
الخسائر الناتجة خلال السنة	(٤ ٦٦٧)	(٤ ٠٠٠)
يخصم: تسويات إعادة التبويب للارباح المثبتة فى أ/خ	٤ ٠٠٠	–
صافي خسائر تغطية التدفق النقدي	(٦٦٧)	(٤ ٠٠٠)
أخرى	٩٣٣	٣ ٣٦٧
(الخسائر) الأرباح الإكتوارية من نظم المزايا المحددة	(٦٦٧)	١ ٣٣٣
نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة	٤٠٠	(٧٠٠)
إجمالى الدخل الشامل الآخر قبل الضريبة	**(١٨ ٦٦٧)**	**٣٧ ٣٣٤**
ضريبة الدخل المتعلقة ببنود الدخل الشامل الأخرى(ب)	٤ ٦٦٧	(٩ ٣٣٤)
إجمالى الدخل الشامل الآخر عن السنة	**(١٤ ٠٠٠)**	**٢٨ ٠٠٠**

(أ) عندما تقوم الشركة بعرض مجمع في قائمة الدخل الشامل، يتم عرض تسويات إعادة التبويب والمكاسب أو الخسائر خلال السنة بالإيضاحات.

(ب) يتم الإفصاح بالإيضاحات عن ضريبة الدخل المتعلقة بكل مكون من الدخل الشامل الآخر.

(تابع) الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

شكل الإفصاح عن آثار الضريبة المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخر

السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصري

		٢٠١٩			٢٠١٨	
		ضريبة			ضريبة	
فروق العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية	٥ ٣٣٤	(١ ٣٣٤)	٤ ٠٠٠	١٠ ٦٦٧	(٢ ٦٦٧)	٨ ٠٠٠
الاستثمارات المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل	(٢٤ ٠٠٠)	٦ ٠٠٠	(١٨ ٠٠٠)	٢٦ ٦٦٧	(٦ ٦٦٧)	٢٠ ٠٠٠
تغطية التدفق النقدي	(٦٦٧)	١٦٧	(٥٠٠)	(٤ ٠٠٠)	١ ٠٠٠	(٣ ٠٠٠)
أخرى	٩٣٣	(٣٣٣)	٦٠٠	٣ ٣٦٧	(٦٦٧)	٢ ٧٠٠
الأرباح (الخسائر) الإكتوارية عن نظم المزايا المحددة	(٦٦٧)	١٦٧	(٥٠٠)	١ ٣٣٣	(٣٣٣)	١ ٠٠٠
نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة	٤٠٠	-	٤٠٠	(٧٠٠)	-	(٧٠٠)
الدخل الشامل الآخر	(١٨ ٦٦٧)	٤ ٦٦٧	(١٤ ٠٠٠)	٣٧ ٣٣٤	(٩ ٣٣٤)	٢٨ ٠٠٠

(تابع) الجزء الأول

مثال توضيحى للقوائم المالية المجمعة

شركة أ ب ج

قائمة التغيرات فى حقوق الملكية المجمعة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٩

	رأس المال	الأرباح المرحلة	إحتياطي ترجمة الكيانات الأجنبية	ناتج إعادة تقييم الاستثمارات المالية بالقيمة العادلة من خلال الشامل	ناتج عقود تغطية تدفقات نقدية	أخرى	بالألف جنيه مصرى		
							الإجمالى	الحقوق غير المسيطرة	إجمالى حقوق الملكية
الرصيد فى ١ يناير ٢٠١٨	٦٠٠ ٠٠٠	١٨٨١٠٠	(٤٠٠٠)	١ ٦٠٠	٢ ٠٠٠	_	٧١٧ ٧٠٠	٢٩ ٨٠٠	٧٤٧ ٥٠٠
التغيرات فى السياسة المحاسبية	-	١١٨٥٠٠	-	-	-	-	٤٠٠	١٠٠	٥٠٠
الرصيد المعدل	٦٠٠ ٠٠٠	١١٨ ٥٠٠	(٤٠٠٠)	١ ٦٠٠	٢ ٠٠٠	-	٧١٨ ١٠٠	٢٩ ٩٠٠	٧٤٨ ٠٠٠
التغيرات فى حقوق الملكية خلال ٢٠١٨									
توزيعات أرباح	-	(١٠ ٠٠٠)	-	-	-	-	(١٠٠٠٠)	-	(١٠ ٠٠٠)
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	-	٥٣ ٢٠٠	٦ ٤٠٠	١٦ ٠٠٠	(٢٤٠٠)	١ ٦٠٠	٧٤ ٨٠٠	١٨ ٧٠٠	٩٣ ٥٠٠
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٦٠٠٠٠٠	١٦١ ٧٠٠	٢ ٤٠٠	١٧ ٦٠٠	(٤٠٠)	١ ٦٠٠	٧٨٢ ٩٠٠	٤٨ ٦٠٠	٨٣١ ٥٠٠
التغيرات فى حقوق الملكية خلال ٢٠١٩									
إصدار أسهم زيادة رأس المال	٥٠ ٠٠٠	-	-	-	-	-	٥٠ ٠٠٠	-	٥٠ ٠٠٠
توزيعات أرباح	-	(١٥ ٠٠٠)	-	-	-	-	(١٥٠٠٠)	-	(١٥ ٠٠٠)
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	-	٩٦ ٦٠٠	٣ ٢٠٠	(١٤٤٠٠)	(٤٠٠)	٨٠٠	٨٥ ٨٠٠	٢١ ٤٥٠	١٠٧ ٢٥٠
المحول إلى الأرباح المرحلة	-	٢٠٠	-	-	-	(٢٠٠)	-	-	-
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٩	٦٥٠ ٠٠٠	٢٤٣ ٥٠٠	٥ ٦٠٠	٣ ٢٠٠	(٨٠٠)	٢ ٢٠٠	٩٠٣ ٧٠٠	٧٠ ٠٥٠	٩٧٣ ٧٥٠

الجزء الثانى

مثال توضيحي للقوائم المالية – بخلاف القوائم المالية المستقلة والمجمعة

شركة أ ب ج

قائمة المركز المالى

في ٣١ ديسمبر:

بالألف جنيه مصرى

	٢٠١٩	٢٠١٨
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
أصول ثابتة ومشروعات تحت التنفيذ	٣٥ ٠٧٠	٣٦ ٠٠٢
استثمار عقاري	٨ ٠٨٠	٩ ١٢٠
أصول غير ملموسة	٢٢ ٧٤٧	٢٢ ٧٤٧
استثمارات بطريقة حقوق الملكية (شركات شقيقه)	١٠ ٠١٥	١١ ٠٧٧
استثمارات أخري ومشتقات مالية	١٤ ٢٥٠	١٥ ٠٠٠
أصول ضريبية مؤجلة	–	٦٠٠
إجمالى الأصول غير المتداولة	**٩٠ ١٦٢**	**٩٤ ٥٤٦**
الأصول المتداولة		
أصول محتفظ بها لغرض البيع	٣ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
مخزون	١٠ ٥٢٣	١١ ٢٥٠
عملاء وأوراق قبض	٩ ١٦٠	١١ ٠٨٠
مستحق من أطراف ذات علاقة	٢ ٥٦٥	١ ٢٥٤
استثمارات أخري ومشتقات مالية	٦ ٠٠٠	٦ ٥٠٠
النقدية وما في حكمها	٢٥ ٢٤٠	٢٥ ٧٩٠
إجمالى الأصول المتداولة	**٥٦ ٤٨٨**	**٥٧ ٨٧٤**
إجمالى الأصول	**١٤٦ ٦٥٠**	**١٥٢ ٤٢٠**

حقوق الملكية		
رأس المال المدفوع	٦٥ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
الاحتياطيات	٨ ٠٢٥	٦ ٩٨٠
المدفوعات المبنية على أسهم (إذا استوفت شروط التصنيف كأدوات حقوق ملكية لذات المنشأة)	١٢ ١٢٥	٦ ٥٥٠
أرباح أو (خسائر) مرحلة	١٢ ٢٢٥	٩ ٦٢٠
إجمالى حقوق الملكية	**٩٧ ٣٧٥**	**٨٣ ١٥٠**
الالتزامات غير المتداولة		
قروض وتسهيلات بنكية	٩ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
مستحق الي أطراف ذات علاقة	١ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
التزامات نظم مزايا العاملين	٢ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
التزامات مالية عن المدفوعات المبنية على أسهم **(إذا استوفت شروط التصنيف كالتزامات مالية)**	٨٨٠	٦٠٤
مخصصات	٢ ٨٠٠	٥ ١٠٠
التزامات ضريبية مؤجلة	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
التزامات أخرى	٨٥	١٢٤
إجمالى الالتزامات غير المتداولة	**١٧ ٧٦٥**	**٢٣ ٨٢٨**
الالتزامات المتداولة		
بنوك سحب على المكشوف	٣ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
قروض وتسهيلات بنكية	١٢ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠
موردون وأوراق دفع ودائنون آخرون	١٠ ٥١٠	١٦ ٧٦٢
مستحق الي أطراف ذات علاقة	١ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
ضريبة الدخل المستحقة	٣ ٥٠٠	٤ ٢٠٠
مخصصات	١ ٥٠٠	٢ ٤٨٠
إجمالى الالتزامات المتداولة	**٣١ ٥١٠**	**٤٥ ٤٤٢**
إجمالى حقوق الملكية والالتزامات	**١٤٦ ٦٥٠**	**١٥٢ ٤٢٠**

(تابع) الجزء الثانى

مثال توضيحي للقوائم المالية – بخلاف القوائم المالية المستقلة والمجمعة

أ– قائمة الدخل مع تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها :

شركة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

	٢٠١٩	٢٠١٨
		بالألف جنيه مصرى
المبيعات / الإيرادات	٣٩ ٠٠٠	٣٥ ٥٠٠
تكلفة المبيعات	(٢٤ ٥٠٠)	(٢٣ ٠٠٠)
مجمل الربح	١٤ ٥٠٠	١٢ ٥٠٠
إيرادات أخرى	٢ ٨٧٩	٨٧٥
مصروفات بيع وتوزيع	(٩٠٠)	(٨٧٠)
مصروفات إدارية وعمومية	(٢ ٠٠٠)	(٢ ١٠٠)
مصروفات أبحاث وتطوير	(٧٠٠)	(٥٦٠)
مصروفات أخري	(٩٢٣)	(١٥٥)
نتائج أنشطة التشغيل	١٢ ٨٥٦	٩ ٦٩٠
إيرادات تمويلية	٥٠٠	٤٠٠
مصروفات تمويلية	(٧٠٠)	(٥٠٠)
صافي تكلفة التمويل	(٢٠٠)	(١٠٠)
إيرادات استثمارات يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية	٣ ٥١٠	٣ ٠١٠
الأرباح قبل الضريبة	١٦ ١٦٦	١٢ ٦٠٠
مصروف ضريبة الدخل	(٤ ٠٤١)	(٣ ٠٠٠)
الأرباح الناتجة من العمليات المستمرة	١٢ ١٢٥	٩ ٦٠٠
ربح (خسائر) العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)	–	(٣ ٠٥٠)
ربح السنة	١٢ ١٢٥	٦ ٥٥٠
نصيب السهم الأساسى فى ربح السنة	٠,٠٤٦	٠,٠٣٠
نصيب السهم المخفض فى ربح السنة	٠,٠٤٦	٠,٠٣٠

(تابع) الجزء الثانى

مثال توضيحي للقوائم المالية – بخلاف القوائم المالية المستقلة والمجمعة

ب- قائمة الدخل مع تبويب المصروفات طبقاً لطبيعتها:

شركة أ ب ج

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

	٢٠١٩	٢٠١٨
		بالألف جنيه مصرى
إيرادات المبيعات	٣٩ ٠٠٠	٣٥ ٥٠٠
إيرادات أخرى	٢ ٠٦٦	١ ١٣٠
المشتريات	(١١ ٥١٠)	(١٠ ٧٩٠)
التغير في المخزون	(٨ ٠٠٠)	(٧ ٧٠٠)
تكلفة مزايا العاملين	(٤ ٥٠٠)	(٤ ٣٠٠)
الإهلاك والإستهلاك	(١ ١٠٠)	(١ ٦٠٠)
أضمحلال قيمة الأصول	(٤٠٠)	-
ايجارات	(٢ ١٠٠)	(٢ ٠٠٠)
مصروفات أخرى	(٦٠٠)	(٥٥٠)
نتائج أنشطة التشغيل	١٢ ٨٥٦	٩ ٦٩٠
إيرادات تمويلية	٥٠٠	٤٠٠
مصروفات تمويلية	(٧٠٠)	(٥٠٠)
صافي تكلفة التمويل	(٢٠٠)	(١٠٠)
إيرادات استثمارات يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية	٣ ٥١٠	٣ ٠١٠
الأرباح قبل الضريبة	١٦ ١٦٦	١٢ ٦٠٠
مصروف ضريبة الدخل	(٤ ٠٤١)	(٣ ٠٠٠)
ربح السنة من العمليات المستمرة	١٢ ١٢٥	٩ ٦٠٠
ربح (خسائر) العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)	-	(٣ ٠٥٠)
ربح السنة	١٢ ١٢٥	٦ ٥٥٠
نصيب السهم الأساسى فى ربح السنة	٠,٠٤٦	٠,٠٣٠
نصيب السهم المخفض فى ربح السنة	٠,٠٤٦	٠,٠٣٠

(تابع) الجزء الثانى

مثال توضيحي للقوائم المالية – بخلاف القوائم المالية المستقلة والمجمعة

شركة أ ب ج

قائمة الدخل الشامل

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر:

	٢٠١٩	٢٠١٨
	بالألف جنيه مصرى	
ربح السنة	١٢ ١٢٥	٦ ٥٥٠
بنود الدخل الشامل الآخر		
فروق عملة من ترجمة العمليات الأجنبية	٥٣٣	١ ٠٦٧
استثمارات بالقيمة العادلة من خلال بنود الدخل الشامل	(٢ ٤٠٠)	٢ ٦٦٦
تغطية التدفق النقدي	(٦٧)	(٤٠٠)
الأرباح (الخسائر) الإكتوارية من نظم المزايا المحددة للعاملين	(٦٦)	١٣٣
نصيب المنشأة من بنود الدخل الشامل الآخر فى الشركات الشقيقة	١٣٣	٢٦٧
ضريبة الدخل المتعلقة بعناصر الدخل الشامل الأخرى	٤٦٧	(٩٣٣)
مجموع الدخل الشامل الآخر عن السنة بعد خصم الضريبة	(١ ٤٠٠)	٢ ٨٠٠
إجمالى الدخل الشامل عن السنة	١٠ ٧٢٥	٩ ٣٥٠

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢)

المخزون

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢)

المخزون

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢)

المخــزون

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية للمخزون. ويعتبـر تحديـد التكلفـة (التـى يعترف بها كأصل وترحل من فترة إلى أخرى إلى حين الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بهــا) هى القضية الأساسية فى المعالجة المحاسبية للمخزون. ويقدم هذا المعيار إرشادا عن كيفيـة تحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بها كمصروف بما فى ذلك أى تخفيض فــى تلـك التكلفــة للوصول إلى صافي القيمة البيعية. كما أنه يوفر إرشادات عن أساليب حساب التكلفة.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على كافة أنواع المخزون فيما عدا ما يلي:

(أ) الأعمال تحت التنفيذ فى عقود الإنشاء بما فى ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بها (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء).

و (ب) الأدوات المالية (راجع معايير المحاســبة المــصرية أرقــام (٢٥) ، (٢٦) ، (٤٠) ، (٤٧).

و (ج) الأصول البيولوجية (الثروات الحيوانية والزراعيــة) المتعلقــة بالنــشاط الزراعــى والمنتجات الزراعية عند نقطة الحصاد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الخاص بالزراعة).

٣- لا تنطبق <u>أسس القياس</u> الواردة بهذا المعيار على المخزون الذي يحتفظ به:

(أ) منتجى المحاصيل الزراعية ولا على منتجات الغابات والحاصلات الزراعيــة بعـد حصادها والمعادن ومنتجاتها حيث أن هذه المنتجات يتم قياســها علــى أســاس صافي قيمة استردادية محددة وفقاً لممارسات راسخة متعارف عليها فــى هــذه الصناعات. وعند قياس هذه الأنواع من المخزون على أســاس صــافي القيمــة الاستردادية يتم الاعتراف بالتغير فى قيمة المخزون فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى حدث فيها ذلك التغير.

(ب) السماسرة المتاجرون فى السلع الأولية الذين يقيسون مخزونهم منها بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع، ويتم الاعتراف بالتغير (فى القيمة العادلة للمخزون مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع) فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى حدث فيها ذلك التغير.

٤– يقاس المخزون المشار إليه فى الفقرة "٣ (أ) " بصافي القيمة الاستردادية فى مراحل معينة من الإنتاج. ويطبق هذا على سبيل المثال: عندما يكون حصاد المحاصيل الزراعية أو استخراج المعادن قد تم وبشرط أن يكون بيعها مؤكداً وفقاً لعقد آجل أو ضمان حكومى أو عندما يتواجد لها سوقاً نشطاً وتكون مخاطر عدم القدرة على البيع لا تذكر. وتستبعد هذه الأنواع من المخزون من تطبيق متطلبات القياس فقط الواردة فى هذا المعيار.

٥– السماسرة المتاجرون هم من يقومون بشراء أو بيع السلع الأولية لحساب الغير أو لحسابهم. والمخزون المشار إليه فى الفقرة "٣ (ب) " يتم اقتناؤه فى الأساس بغرض بيعه فى المستقبل القريب وتحقيق ربح من التقلبات فى سعر أو هامش (عمولة) السمسار. وعندما يتم قياس هذه الأنواع من المخزون (بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع) فإنها تستبعد من تطبيق متطلبات القياس فقط الواردة فى هذا المعيار.

تعريفات

٦– تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

المخزون هو أصول:

(أ) محتفظ بها بغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

أو (ب) فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع.

أو (ج) فى شكل مواد خام أو مهمات سيتم استخدمها فى العملية الإنتاجية أو فى تقديم الخدمات.

صافي القيمة البيعية: هو السعر التقديرى للبيع من خلال النشاط العادى ناقصاً التكلفة التقديرية للإتمام وكذلك أية تكاليف أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع.

القيمة العادلة: هى السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (راجع معيار المحاسبة المصرية رقم (٤٥).

٧- يشير صافي القيمة الاستردادية إلى صافي القيمة الذي تتوقع المنشأة تحقيقه من بيع المخزون فى إطار نشاطها المعتاد، فى حين أن القيمة العادلة تعكس القيمة التى يمكن تبادل نفس المخزون بها بين بائع ومشتر ذوي رغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق بالسوق. ومن ثم فإن صافي القيمة الاستردادية يمثل قيمة محددة للمنشأة فى حين أن ذلك لا ينطبق على القيمة العادلة. ومن هنا فإن صافي القيمة الاستردادية قد لا يساوي القيمة العادلة بعد تخفيضها بالتكاليف اللازمة للبيع.

٨- تشمل بنود المخزون البضائع المشتراة والمحتفظ بها بغرض إعادة بيعها بما فى ذلك – على سبيل المثال– البضاعة المحتفظ بها بغرض إعادة البيع والمشتراة بواسطة تاجر تجزئة، أو الأراضى والعقارات الأخرى المحتفظ بها بغرض إعادة البيع. وتشمل بنود المخزون أيضاً البضاعة التامة المنتجة أو التى لا تزال تحت التشغيل بواسطة المنشأة كما تشمل أيضاً المواد الخام والمهمات المنتظر استخدامها فى عملية الإنتاج. وفى حالة المنشآت التى تقدم خدمات يتضمن المخزون تكاليف الخدمة التى لم يتحقق الإيراد المتعلق بها بعد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء").

قياس المخزون

٩ – يقاس المخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل.

تكلفة المخزون

١٠ – تتضمن تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل والتكاليف الأخرى التى تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

تكاليف الشراء

١١- تتضمن تكاليف الشراء ثمن الشراء ورسوم الاستيراد على الواردات (الرسوم الجمركية على البنود المستوردة) والضرائب والرسوم الأخرى (فيما عدا التى تستردها المنشأة فيما بعد من الجهة الإدارية) وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المنتجات التامة والمواد الخام والخدمات ويستنزل الخصم التجارى والمسموحات والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكاليف الشراء.

تكاليف التشكيل

١٢- تتضمن تكاليف تشكيل المخزون تلك التكاليف التى ترتبط مباشرة بوحدات الانتاج مثل العمالة المباشرة كما تتضمن أيضاً توزيع منهجى (نمطي) لتكاليف الانتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التى تتحملها المنشأة فى سبيل تشكيل وتحويل المواد الخام إلى بضاعة تامة الصنع.

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج مثل إهلاك وصيانة مبانى ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع.

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى تتغير تغيراً مباشراً أو شبه مباشر مع حجم الإنتاج مثل المواد والعمالة غير المباشرة.

١٣- يتم توزيع تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التشكيل بناء على الطاقة العادية للأصول الإنتاجية. وتعرف الطاقة العادية بأنها الإنتاج المتوقع تحقيقه فى المتوسط على مدار عدد من الفترات أو المواسم فى ظل الظروف العادية على أن يؤخذ فى الاعتبار مقدار الطاقة المفقودة الناتجة عن الصيانة المخطط لها مسبقاً. ويمكن استخدام مستوى الإنتاج الفعلى لو كان مقارباً للطاقة العادية للإنتاج. ويجب مراعاة عدم تحميل الوحدات المنتجة بأية زيادة فى مقدار تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة كنتيجة لانخفاض مستوى الإنتاج أو نتيجة لوجود طاقة عاطلة. أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة التى لا يتم توزيعها على الإنتاج فيعترف بها كمصروف فى الفترة التى يتم تكبدها فيها. وتخفض قيمة التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة على كل وحدة إنتاج فى الفترات التى يكون فيها مستوى الإنتاج منخفضاً بشكل غير طبيعى حتى لا يكون المخزون مقوماً بأعلى من تكلفته. وتحمل التكاليف غير المباشرة المتغيرة على كل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلى لطاقة الأصول الإنتاجية.

١٤- قد تسفر العملية الإنتاجية عن خروج أكثر من منتج فى نفس الوقت. وقد يحدث ذلك عندما يتم إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسى وآخر فرعى. وعندما لا تكون تكاليف التشكيل قابلة للتحديد لكل منتج على حده عندئذ يتم توزيعها بين المنتجات باستخدام أساس منطقى وثابت.

وقد يتم التوزيع – مثلاً–على أساس القيمة النسبية لمبيعات كل منتج سواء فى المرحلة الإنتاجية التى تصبح المنتجات عندها قابلة للفصل أو عند إتمام الإنتاج. عادة ما تكون معظم المنتجات الفرعية بطبيعتها ذات قيمة متدنية. وفى هذه الحالة يتم قياس وحدات المنتج الفرعى غالباً على أساس صافي القيمة البيعية وتخفض بها تكلفة المنتج الرئيسى ونتيجة لذلك لا تختلف القيمة الدفترية للمنتج الرئيسى كثيراً عن تكلفته.

التكاليف الأخرى

١٥- تدرج التكاليف الأخرى ضمن تكلفة المخزون فقط إذا ما تكبدتها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة. فعلى سبيل المثال: قد يكون من الملائم أحياناً تحميل التكاليف غير المباشرة التى لا ترتبط بالإنتاج أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين ضمن تكلفة المخزون.

١٦- ومن أمثلة التكاليف التى تستبعد من تكلفة المخزون ويعترف بها كمصروف فى الفترة التى يتم تكبدها بها:

(أ) الفاقد غير الطبيعى فى المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.

و (ب) تكاليف التخزين إلا إذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج.

و (ج) المصروفات الإدارية العامة التى لا تسهم فى الوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة.

و (د) التكاليف البيعية.

١٧- يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكاليف الاقتراض" حالات محدودة يجوز فيها تحميل تكاليف الاقتراض ضمن تكلفة المخزون.

١٨- قد تقوم منشأة بشراء مخزون بشروط سداد مؤجل. وعندما ينطوى الاتفاق فعلياً على عنصر تمويل فيتم الاعتراف بهذا العنصر كمصروف فوائد على مدار فترة التمويل ويتحدد بالفرق بين سعر الشراء بشروط الائتمان العادية والمبلغ المدفوع.

تكلفة المخزون فى المنشآت الخدمية

١٩- فى الحالات التى ينشأ فيها مخزون لدى منشأة خدمية يتم قياسه بتكلفة إنتاجه. وتتكون تكلفة المخزون فى المنشآت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين القائمين مباشرة على تقديم الخدمة بما فى ذلك المشرفين والمصروفات غير

المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة. ولا تدخل تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفى البيع والعمالة الإدارية ضمن تكلفة المخزون بل يتم الاعتراف بها كمصروفات فى الفترة التى تكبدت خلالها. ولا تتضمن تكلفة المخزون بالمنشآت الخدمية هوامش ربح أو أى تكاليف إدارية أخرى لا تتعلق بتقديم تلك الخدمات وهي التكاليف التى عادة ما تكون أحد العناصر عند تحديد سعر الخدمة الذي يتقاضاه مقدم الخدمة.

تكلفة المنتجات الزراعية المحصودة من الأصول البيولوجية

٢٠- وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) "الزراعة" يتم القياس الأولى لمخزون الحاصلات الذي تقوم المنشأة بحصاده من الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع فى تاريخ الحصاد. وبعد نقطة الحصاد يخضع ذلك المخزون لمتطلبات القياس الواردة بهذا المعيار " رقم (٢) " ومن ثم تعتبر قيمة القياس الأولى التى تحددت طبقاً للمعيار رقم (٣٥) بمثابة تكلفة المخزون فى تاريخ تطبيق معيار المخزون.

أساليب قياس التكلفة

٢١- قد تستخدم أساليب لقياس تكلفة المخزون مثل طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة سعر التجزئة لسهولتها إذا كان استخدام تلك الأساليب سيسفر عن نتائج قريبة من التكلفة الفعلية. وتحسب التكاليف المعيارية على أساس المستويات العادية لاستخدام المواد والمهمات والعمالة ومستوى الكفاءة والطاقة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة دورية ويتم تعديلها إذا لزم الأمر فى ضوء الظروف الحالية.

٢٢- تستخدم طريقة سعر التجزئة غالباً بمعرفة المنشآت التى تمارس نشاط تجارة التجزئة وذلك لقياس تكلفة المخزون الذي يتكون من بنود كثيرة العدد وسريعة التغير وذات هوامش ربحية متماثلة وحيث يتعذر من الناحية العملية استخدام طرق أخرى لقياس تكلفتها. وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد تكلفة المخزون عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بنسبة هامش ربح ملائمة.

ويراعى عند تحديد هذه النسبة بنود المخزون التى تم تخفيض سعرها إلى أقل من سعر بيعها الأصلى، هذا ويتم غالباً استخدام متوسط هامش ربحية لكل قسم من أقسام البيع بالتجزئة.

طرق حساب التكلفة

٢٣ – بالنسبة لبنود المخزون المحددة بذاتها (بنود المخزون التى لا تحل محل بعضها) والبضائع والخدمات التى يتم إنتاجها وفصلها وربطها بمشروعات معينة فيتم تحميلها بعناصر التكاليف الخاصة بها باستخدام طريقة "التمييز المحدد للتكلفة".

٢٤ – يقصد بطريقة "التمييز المحدد للتكلفة" أن تنسب تكاليف معينة إلى وحدات محددة من المخزون. وتصلح هذه المعالجة لبنود المخزون التى يتم فصلها بغرض استخدامها فى مشروع محدد بغض النظر عما إذا كانت تلك البنود قد تم شرائها أو إنتاجها. إلا أن التمييز المحدد للتكاليف لا يناسب بنود المخزون ذات الأعداد الكبيرة التى عادة ما تحل محل بعضها البعض لأن طريقة انتقاء المنشأة للبنود التى تبقى فى المخزون يمكن أن تستغل فى مثل تلك الحالات للحصول على آثار محددة سلفاً على الربح أو الخسارة.

٢٥ – تستخدم طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أو طريقة المتوسط المرجح فى تحميل تكلفة المخزون فى حالات بنود المخزون بخلاف تلك المشار إليها بالفقرة رقم "٢٣"

وعلى المنشاة استخدام نفس طريقة حساب التكلفة لكل أنواع المخزون التى لها نفس الطبيعة ونفس الاستخدامات. وبالنسبة للمخزون ذي الطبيعة المختلفة أو الاستخدام المختلف فإن استخدام طرق مختلفة لحساب تكلفته قد يكون له ما يبرره.

٢٦ – على سبيل المثال: فقد يكون للمخزون المستخدم فى أحد القطاعات استخدام مغاير للمنشأة عن نفس المخزون المستخدم فى قطاع آخر. ومع ذلك فإن اختلاف المنطقة الجغرافية التى يحتفظ بالمخزون فيها (أو الاختلاف فى القواعد الضريبية لتلك المناطق) لا يعتبر مبرراً كافياً فى حد ذاته لاستخدام طرق مختلفة لحساب التكلفة لنفس نوع المخزون.

٢٧ – تفترض طريقة "الوارد أولاً – يصرف أولاً" أن بنود المخزون التى يتم شراؤها أولاً هى التى يتم بيعها أولاً وبالتالي فإن البنود التى تبقى فى المخازن فى نهاية الفترة هى أحدث بنود تم شراؤها أو إنتاجها. بينما تتحدد تكلفة كل بند طبقاً لطريقة "المتوسط المرجح للتكلفة" على أساس المتوسط المرجح لتكلفة وحدات متماثلة فى بداية الفترة وتكلفة الوحدات المتماثلة المشتراة أو المنتجة من نفس البند خلال نفس الفترة. ويحسب المتوسط إما على أساس دورى أو كلما تم استلام شحنة إضافية وذلك حسب ظروف المنشأة.

صافي القيمة البيعية

٢٨- قد لا تسترد تكلفة المخزون إذا ما تعرض للتلف أو التقادم الكلى أو الجزئى أو إذا انخفض سعر بيعه. كما قد لا تسترد تكلفة المخزون أيضاً إذا زادت التكلفة التقديرية لإتمامه أو زادت التكلفة التقديرية المتوقع تحملها لإتمام عملية بيعه عن سعر البيع. وفى الواقع العملى فإن تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من تكلفته ليصل إلى صافي قيمته البيعية يتمشى مع وجهة النظر القائلة بأنه يجب ألا تظهر الأصول بقيمة تزيد عن تلك المتوقع تحقيقها من بيعها أو استخدامها.

٢٩- عادة ما يتم تخفيض قيمة المخزون إلى صافي قيمته البيعية على أساس كل بند على حده، إلا أنه فى بعض الأحوال قد يكون مناسباً تجميع البنود المتماثلة والمرتبطة ببعضها فى مجموعات. وقد يطبق ذلك على سبيل المثال: بالنسبة لبنود المخزون المتعلقة بنفس خط الإنتاج والتى لها نفس الغرض أو نفس الاستخدامات النهائية والتى يتم إنتاجها وتسويقها فى نفس المنطقة الجغرافية ولا يمكن عملياً تقييمها بصفة منفصلة عن غيرها من البنود على نفس خط الإنتاج.

ومن غير المناسب أن تخفض قيمة بنود المخزون بشكل إجمالى (أو كوحدة واحدة) طبقا لأساس التبويب المستخدم لذلك المخزون مثل: البضاعة التامة أو كل بنود المخزون فى قطاع تشغيل معين (صناعة معينة أو منطقة نشاط جغرافية معينة). وتقوم عادة منشآت تقديم الخدمات بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة لها سعر بيع منفصل، ولذلك تعامل كل خدمة على أنها بند مستقل.

٣٠- يعتمد تقدير صافي القيمة البيعية على أفضل الأدلة المتاحة التى يمكن أن يعتد بها وقت إعداد هذه التقديرات عن القيم المتوقع تحققها من بنود المخزون. وتأخذ هذه التقديرات فى الاعتبار التذبذبات فى السعر أو التكلفة التى ترتبط مباشرة بأحداث تقع بعد تاريخ القوائم المالية (أحداث لاحقة) وذلك إلى المدى الذي تؤكد فيه تلك الأحداث ظروفاً كانت قائمة فى نهاية الفترة.

٣١- عند تقدير صافي القيمة البيعية يجب أن تأخذ المنشأة فى اعتبارها أيضاً الغرض من الاحتفاظ بالمخزون. فعلى سبيل المثال: يتم حساب صافي القيمة البيعية لكمية المخزون المحتفظ بها لمقابلة مبيعات أو خدمات مستقبلية بموجب عقود ملزمة على أساس قيمة هذه العقود. وإذا كانت تلك العقود تتضمن كميات تقل عن الكميات المحتفظ بها فى المخازن،

عندئذ تتحدد صافي القيمة البيعية للكمية الزائدة على أساس أسعار البيع العامة. وقد تنشأ مخصصات نتيجة تنفيذ عقود بيع ملزمة تزيد فى كمياتها عن كمية المخزون المحتفظ به أو قد تنشأ مخصصات عن عقود شراء ملزمة. وتعالج تلك المخصصات طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة ".

٣٢- لا يتم تخفيض قيمة المواد والمهمات الأخرى المحتفظ بها بغرض الاستخدام فى عملية إنتاج لأقل من التكلفة إذا ما كانت المنتجات التامة التى تدخل فيها تلك المواد والمهمات من المتوقع أن تباع بالتكلفة أو بأعلى منها. إلا أنه عندما يحدث انخفاض فى سعر المواد فقد يشير ذلك إلى احتمال أن تزيد تكلفة المنتجات التامة عن صافي قيمتها البيعية، لذا يصبح من الواجب أن تخفض قيمة هذه المواد إلى صافي القيمة البيعية، ويكون أفضل مقياس للقيمة البيعية فى هذه الحالة هو تكلفة الإحلال لهذه المواد.

٣٣- تقوم المنشأة فى كل فترة تالية للتخفيض بتقدير جديد لصافي القيمة البيعية. فإذا لم تعد الظروف التى تم تخفيض قيمة المخزون بسببها إلى أقل من التكلفة موجودة أو عندما يوجد دليل واضح عن زيادة فى صافي القيمة البيعية بسبب ظروف اقتصادية مغايرة، عندئذ يتم رد مبلغ التخفيض وذلك فى حدود المبالغ التى سبق تخفيض قيمة المخزون بها وبحيث تظهر قيمة المخزون الجديدة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية المعدلة أيهما أقل. ويحدث هذا على سبيل المثال: عندما ينخفض سعر بيع أحد بنود المخزون فى فترة معينة ويتم تخفيض قيمته الدفترية لتصل إلى صافي القيمة البيعية ثم يظل ضمن المخزون لفترة تالية يرتفع خلالها سعر بيعه.

الاعتراف بالمصروف

٣٤- عندما يباع المخزون فإن القيمة الدفترية للمخزون المباع يعترف بها كمصروف فى نفس الفترة التى يعترف فيها بالإيراد الناتج عن بيعه. ويعترف أيضا بأى تخفيض فى قيمة المخزون ناتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية وكذا بكافة الخسائر الأخرى للمخزون كمصروف فى الفترة التى يحدث بها التخفيض أو الخسارة. وتعالج أى مبالغ مرتدة (من تخفيضات سبق إجرائها على قيمة المخزون) نتيجة الزيادة فى صافي قيمته البيعية للمخزون كتخفيض فى تكلفة المخزون المباع فى الفترة التى تم الرد فيها.

٣٥- قد تحمل بعض بنود المخزون على حسابات أصول أخرى كما هو الحال على سبيل المثال بالنسبة للمخزون المستخدم كأحد مكونات أصل من الأصول الثابتة المنشأة ذاتيا. وعلى المنشأة التى استخدمت هذا الأسلوب فى تحميل المخزون على أصل آخر أن تعترف بهذا المخزون كمصروف على مدار العمر الافتراضى للأصل.

الإفصاح

٣٦- على المنشأة أن تفصح فى القوائم المالية عما يلي:

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة فى قياس قيمة المخزون بما فى ذلك لطريقة المستخدمة لحساب التكلفة.

و (ب) إجمالى القيمة الدفترية للمخزون والقيمة الدفترية لكل مجموعة من بنود المخزون المبوبة بما يتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة.

و (ج) القيمة الدفترية للمخزون المدرج "بالقيمة العادلة مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع.

و (د) قيمة المخزون التى تم تحميلها كمصروف خلال الفترة.

و (هـ) قيمة أى تخفيض على المخزون اعترف به كمصروف وفقاً للمعالجة الواردة بالفقرة "٣٤" من هذا المعيار.

و (و) قيمة أى رد (لتخفيض فى قيمة المخزون) تم معالجته كتخفيض فى قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة وفقاً للفقرة "٣٤".

و (ز) الظروف أو الأحداث التى أدت إلى رد التخفيض فى قيمة المخزون طبقاً للفقرة "٣٤".

و (ح) القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان لالتزام.

٣٧- تعتبر المعلومات عن القيم الدفترية للتبويبات المختلفة للمخزون وكذلك عن مدى التغيرات فى هذه الأصول مفيدة لمستخدمى القوائم المالية. وتشمل التبويبات الشائعة لبنود المخزون: البضاعة المشتراة بغرض البيع ومهمات الإنتاج، والمواد، والإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام. ويمكن وصف بنود المخزون فى منشآت تقديم الخدمات كإنتاج تحت التشغيل.

٣٨- تتكون قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة والذي غالبا مـا يـشار إليـه بتكلفة الوحدات المباعة من: التكاليف التى سبق تحميلها ضمن قيمة المخزون الذي تم بيعـه خلال الفترة بالإضافة إلى المصروفات الصناعية غير المباشرة التـى لـم تحمـل علـى المخزون وكذلك البنود غير العادية من تكلفة إنتاج المخزون. وقد تقتضي ظروف المنـشأة أن تدرج بعض المبالغ الأخرى أيضاً ضمن قيمة المخزون المعترف به كمصروف خـلال الفترة مثل تكاليف التوزيع (على سبيل المثال المخزون المعد خصيصاً لعميل معين).

٣٩- تستخدم بعض المنشآت نماذج مختلفة للأرباح أو الخسائر (قائمة دخل) والتي تـؤدى إلـى الإفصاح عن مبالغ تختلف عن تكلفة المخزون الذي أعترف به كمصروف خـلال الفتـرة (تكلفة الوحدات المباعة). وتعرض المنشاة وفقاً لهذا النموذج تحليلا للمصروفات المبوبـة وفقاً لطبيعتها بحيث تفصح المنشأة عن التكاليف المعترف بها كمصروف من المواد الخـام والمهمات المستهلكة وتكاليف العمالة والتكاليف الأخرى بالإضافة إلى قيمة صافي التغيـر فى المخزون عن الفترة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤)

قائمة التدفقات النقدية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤)
قائمة التدفقات النقدية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤)
قائمة التدفقات النقدية

هدف المعيار

تفيد المعلومات عن التدفقات النقدية لأية منشأة في إمداد مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها واحتياجات المنشأة لتوظيف هذه التدفقات النقدية. وتحتاج القرارات الاقتصادية التي يتخذها هؤلاء المستخدمون إلى تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها وتوقيت ودرجة اليقين في تولد التدفقات النقدية. ويهدف هذا المعيار إلى إلزام المنشأة بتقديم معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية وما في حكمها للمنشأة وذلك عن طريق قائمة التدفقات النقدية والتي تبوب التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.

نطاق المعيار

١ - يتعين على المنشأة إعداد قائمة للتدفقات النقدية وفقا لمتطلبات هذا المعيار وينبغي أن تعرض هذه القائمة كجزء متمم لقوائمها المالية لكل فترة يتم عنها عرض قوائم مالية للمنشأة.

٢ - ملغاة.

٣ - يهتم مستخدمو القوائم المالية لمنشأة بالتعرف على كيفية قيام المنشأة بتوليد واستخدام النقدية وما في حكمها وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشأة وما إذا كان يمكن النظر للنقدية كمنتج للمنشأة أم لا كما هو الحال بالنسبة لمؤسسة مالية. وتحتاج المنشآت للنقدية بصفة أساسية لذات الأسباب مهما تباينت أنشطتها الرئيسية التي تؤدى لتوليد الإيراد. وتحتاج المنشآت للنقدية للقيام بعملياتها ولسداد التزاماتها ولتوفير عائد للمستثمرين في تلك المنشآت. ومن ثم فإن هذا المعيار يتطلب من جميع المنشآت أن تعرض قائمة للتدفقات النقدية.

مزايا معلومات التدفق النقدي

٤ – توفر قائمة التدفقات النقدية – عندما يتم استخدامها بالاشتراك مع باقي القوائم المالية – معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات التي تحدث على صافي أصول المنشأة وهيكلها المالي (بما في ذلك درجة السيولة وملاءتها المالية بمعنى مقدرتها على سداد ديونها) وكذا قدرة المنشأة على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية بما يسمح لها بتوفيق أوضاعها مع الظروف والفرص المتغيرة. وتفيد معلومات التدفق النقدي في تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما في حكمها كما تمكن مستخدمي القوائم المالية من تطوير نماذج بغرض تقييم ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لمنشآت مختلفة. كما أنها تحسن من إمكانية مقارنة الأداء التشغيلي لمنشآت مختلفة نظراً لأنها تستبعد الآثار الناتجة من استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس المعاملات والأحداث.

٥ – تستخدم المعلومات التاريخية للتدفق النقدي غالباً كمؤشر لقيمة وتوقيت ودرجة التيقن من تحقق التدفقات النقدية المستقبلية، كما أنها أيضاً تساعد في فحص مدى دقة التقديرات السابق إعدادها للتدفقات النقدية المستقبلية، واختبار العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدي وتأثير تغير الأسعار.

تعريفات

٦ – تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>النقدية</u>: تتضمن النقدية بالصندوق والودائع تحت الطلب.

<u>ما في حكم النقدية</u>: هي استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة يمكن تحويلها بسهولة إلى مبالغ نقدية محددة ويكون خطر تعرضها لتغير في قيمتها ضئيلاً.

<u>التدفقات النقدية</u>: هي تدفقات النقدية وما في حكمها الداخلة والخارجة.

<u>أنشطة التشغيل</u>: هي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيراد المنشأة والأنشطة الأخرى التي لا تمثل أنشطة استثمار أو تمويل.

<u>أنشطة الاستثمار</u>: هي اقتناء أصول طويلة الأجل واستثمارات أخرى والتخلص منها وهى أنشطة لا تدخل ضمن ما في حكم النقدية.

<u>أنشطة التمويل</u>: هي أنشطة تؤدى إلى تغييرات في حجم ومكونات كل من حقوق الملكية والقروض التي تحصل عليها المنشأة.

النقدية وما في حكمها

٧ – يحتفظ بمكونات "ما في حكم النقدية" بغرض الوفاء بالالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس بهدف الاستثمار أو لأغراض أخرى. ولا يعتبر الاستثمار من مكونات "ما في حكم النقدية" إلا لو كان قابلاً للتحويل بسهولة إلى مبلغ نقدي محدد وأن يكون خطر تعرضه لتغير في قيمته ضئيلاً. وعادة لا يعتبر أي استثمار من مكونات "ما حكم النقدية" **إلا** إذا كان ذا تاريخ استحقاق قصير الأجل يمكن القول بأنه يمثل ثلاثة أشهر أو اقل من تاريخ الاقتناء. وتستبعد الاستثمارات في الأسهم من مكونات "ما في حكم النقدية" ما لم تكن في جوهرها في حكم النقدية مثلما هو الحال بالنسبة للأسهم الممتازة ذات تواريخ الاسترداد المحددة والتي يتم اقتناؤها قبل تاريخ استحقاقها بفترة قصيرة.

٨ – تعتبر القروض التي تحصل عليها المنشأة من البنوك بصفة عامة بمثابة أنشطة تمويلية. ومع ذلك ففي بعض العقود تشكل بنوك السحب على المكشوف – التي يستحق سدادها عند الطلب – جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقدية بمنشأة. وفى مثل هذه الحالات تدرج بنوك السحب على المكشوف كأحد مكونات النقدية وما في حكمها. وتتصف مثل هذه الترتيبات البنكية غالباً بتذبذب رصيد البنك من رصيد موجب إلى رصيد مكشوف.

٩ – لا تتضمن التدفقات النقدية الحركة التي تتم بين مكونات "النقدية أو ما في حكمها"، لأن هذه المكونات تمثل جزءاً من إدارة النقدية للمنشأة ولا تعتبر جزءاً من أنشطتها التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية. وتتضمن إدارة النقدية استثمار الفائض النقدي في بنود تدخل ضمن مكونات "ما في حكم النقدية".

عرض قائمة للتدفقات النقدية

١٠ –ينبغي أن تعرض قائمة التدفقات النقدية التدفقات النقدية خلال الفترة مبوبة إلى أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.

١١– تقوم المنشأة بعرض تدفقاتها النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بالطريقة التي تكون أكثر ملاءمة لأعمالها. ويقدم التبويب حسب النشاط معلومات تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالي وعلى مبالغ "النقدية وما في حكمها" للمنشأة. ويمكن استخدام هذه المعلومات أيضا لتقييم العلاقات بين تلك الأنشطة.

١٢– قد يتم تبويب التدفقات النقدية التي تتضمنها المعاملة الواحدة بشكل مختلف. ومن الأمثلة على ذلك: السداد النقدي لقرض بما في ذلك فوائد القرض، ففي حين أن المنشأة قد تبوب عنصر الفائدة كنشاط تشغيلي فإن أصل القرض يبوب كنشاط تمويلي.

أنشطة التشغيل

١٣- يعتبر مبلغ التدفقات النقدية الناتج من أنشطة التشغيل مؤشراً رئيسياً على مدى قدرة عمليات المنشاة على توليد تدفقات نقدية كافية لإعادة سداد القروض والحفاظ على القدرة التشغيلية للمنشأة وسداد توزيعات الأرباح وفى القيام باستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر خارجية للتمويل. وتفيد المعلومات المستقاة من المكونات المحددة للتدفقات النقدية التاريخية للتشغيل مع المعلومات الأخرى في التنبؤ بالتدفقات النقدية للتشغيل في المستقبل.

١٤- تنشأ التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التشغيل أساساً عن طريق الأنشطة الرئيسية المولدة للإيراد بالمنشأة، ولذلك فأنها تنتج بصفة عامة من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. ومن الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التشغيل ما يلي:

(أ) المقبوضات النقدية من بيع البضائع وتقديم الخدمات.

و(ب) المقبوضات النقدية من الإتاوات والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى.

و(ج) المدفوعات النقدية للموردين سداداً لقيمة بضائع وخدمات.

و(د) المدفوعات النقدية إلى العاملين ونيابة عنهم.

و(هـ) المقبوضات والمدفوعات النقدية لمنشأة التأمين عن الأقساط والمطالبات والاشتراكات السنوية والمزايا الأخرى للوثيقة.

و(و) المدفوعات أو الاستردادات النقدية لضرائب الدخل ما لم تكن على وجه التحديد مرتبطة بأنشطة التمويل والاستثمار.

و(ز) المقبوضات والمدفوعات النقدية من عقود محتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة.

قد ينشأ عن بعض المعاملات – مثل بيع أحد الأصول الثابتة – ربح أو خسارة يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر المحققة، وتمثل التدفقات النقدية المتعلقة بمثل هذه المعاملات تدفقات نقدية من أنشطة الاستثمار. ومع ذلك فإن المدفوعات النقدية في الأصول التي تقوم المنشأة بتصنيعها أو اقتنائها بغرض تأجيرها للغير والتي يتم بيعها لاحقاً في إطار الأنشطة المعتادة للمنشأة كما هو موضح في الفقرة "٦٨أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة" تعتبر تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل. وتعتبر المتحصلات النقدية من الإيجارات ومن المبيعات اللاحقة لتلك الأصول تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل أيضاً.

١٥- قد تحتفظ المنشأة بأوراق مالية وقروض لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها، وفي هذه الحالة فإنها تماثل المخزون الذي يتم اقتناؤه تحديداً بغرض إعادة بيعه. لذلك فإن التدفقات النقدية التي تنشأ من شراء وبيع الأوراق المالية التي يتم التعامل أو المتاجرة فيها تبوب كأنشطة تشغيل. وبالمثل: فإن السلف والقروض النقدية التي تمنحها المؤسسات المالية تبوب عادة كأنشطة تشغيل نظراً لأنها تتعلق بالنشاط الرئيسي المولد لإيراد تلك المنشاة.

أنشطة الاستثمار

١٦- يعتبر الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار مهماً حيث إن هذه التدفقات النقدية تمثل المدى الذي تم الإنفاق في حدوده للحصول على موارد تهدف إلى توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية. وعلى المنشأة **ألا** تبوب المبالغ التي تقوم بإنفاقها كأنشطة استثمار إلا لو ترتب على ذلك الإنفاق الاعتراف بأصل في قائمة المركز المالي. ومن الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار ما يلي:

(أ) المدفوعات النقدية لاقتناء أصول ثابتة وأصول غير ملموسة وأصول أخرى طويلة الأجل وتتضمن هذه المدفوعات ما يتعلق منها بتكاليف التطوير المرسملة وتكاليف الأصول الثابتة التي يتم إنشاؤها ذاتياً.

و(ب) المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل.

و(ج) المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين في منشآت أخرى وحصص في مشروعات ذات سيطرة مشتركة (بخلاف المدفوعات في الأدوات المالية التي تعتبر من مكونات "ما في حكم النقدية" وتلك التي تحتفظ بها المنشأة لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها).

و(د) المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين في منشآت أخرى وحصص في مشروعات ذات سيطرة مشتركة (بخلاف المقبوضات من الأدوات المالية التي تعتبر من مكونات "ما في حكم النقدية" وتلك التي تحتفظ بها المنشأة لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها).

و(هـ) السلف والقروض النقدية الممنوحة للغير (بخلاف السلف والقروض النقدية الممنوحة من مؤسسة مالية).

و(و) المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض النقدية الممنوحة للغير (بخلاف السلف والقروض النقدية الممنوحة من مؤسسة مالية).

و(ز) المدفوعات النقدية في عقود آجلة (Forwards) وعقود مستقبلية (Futures) وعقود خيارات (Options) وعقود مبادلة (Swaps) إلا عندما يكون الغرض من هذه العقود هو التعامل أو المتاجرة فيها، أو عندما تبوب المدفوعات عنها كأنشطة تمويلية.

و(ح) المقبوضات النقدية من عقود آجلة (Forwards) وعقود مستقبلية (Futures) وعقود خيارات (Options) وعقود مبادلة (Swaps) إلا عندما يكون الغرض من هذه العقود هو التعامل أو المتاجرة فيها، أو عندما تبوب المقبوضات منها كأنشطة تمويلية.

وعندما تتم المحاسبة عن عقد كأداة تغطية لمركز محدد فإن التدفقات النقدية لهذا العقد تبوب بنفس الأسلوب الذي تبوب على أساسه التدفقات النقدية للمركز الذي يتم تغطية مخاطره.

أنشطة التمويل

١٧- يعتبر الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل مهماً لأنه يساعد على التنبؤ باحتياجات أصحاب رأس مال المنشأة في التدفقات النقدية المستقبلية. ومن الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل ما يلي:

(أ) المتحصلات النقدية من إصدار أسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى.

و(ب) المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المنشاة.

و(ج) المتحصلات النقدية من إصدار سندات دين غير مضمونة وقروض وأوراق تجارية وسندات أخرى وقروض برهن وقروض أخرى من الغير سواء قصيرة أو طويلة الأجل.

و(د) السداد النقدي للمبالغ المقترضة.

و(هـ) المدفوعات النقدية التي يقوم بها المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بتأجير تمويلي.

عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل

١٨ – يتعين على المنشأة أن تعرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام أي من:

(أ) الطريقة المباشرة والتي يتم بمقتضاها الإفصاح عن التبويبات الرئيسية للمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية بالإجمالي.

(ب) الطريقة غير المباشرة والتي يتم بمقتضاها تعديل صافي الربح أو الخسارة بآثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية والمؤجلات أو الاستحقاقات الناشئة عن مقبوضات أو مدفوعات تشغيل ماضية أو مستقبلية بالإضافة إلى تسوية آثار بنود الإيراد أو المصروف المصاحبة للتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

١٩ – توفر الطريقة المباشرة معلومات قد تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الأمر الذي قد لا يتاح في ظل استخدام الطريقة غير المباشرة. ووفقاً للطريقة المباشرة يمكن الحصول على معلومات عن التبويبات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية ولإجمالي المدفوعات النقدية إما:

(أ) من السجلات المحاسبية للمنشأة.

أو (ب) عن طريق تعديل مبالغ المبيعات وتكلفة المبيعات (يقابلهما في المؤسسات المالية: الدخل من الفوائد والإيرادات المماثلة، والفوائد المدينة والأعباء المماثلة) وبنود أخرى في قائمة الدخل بما يلي:

(١) التغييرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون وفى عملاء وموردو التشغيل.

و(٢) البنود غير النقدية الأخرى.

و(٣) البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

٢٠ – يتم تحديد صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل وفقاً للطريقة غير المباشرة عن طريق تعديل صافي الربح أو الخسارة بالآثار المتعلقة بما يلي:

(أ) التغييرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون وفى حسابات مدينو ودائنو التشغيل.

و(ب) البنود غير النقدية مثل الإهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة وأرباح وخسائر العملة الأجنبية غير المحققة وأرباح الشركات الشقيقة غير الموزعة.

و(ج) جميع البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

يمكن عرض صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل طبقاً للطريقة غير المباشرة بأسلوب بديل وذلك بإظهار الإيرادات والمصروفات المفصح عنها في قائمة الدخل والتغيرات التي حدثت أثناء الفترة في المخزون حسابات مدينو ودائنو التشغيل.

عرض التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل

٢١ – على المنشأة أن تعرض بصورة منفصلة الفئات الرئيسية لكل من إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية الناتجة من أنشطة الاستثمار والتمويل باستثناء التدفقات النقدية الموضحة في الفقرات "٢٢"، "٢٤" إذا ما تم عرضها بالصافي.

عرض التدفقات النقدية على أساس الصافي

٢٢- يمكن عرض التدفقات النقدية التالية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل على أساس الصافي:

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء إذا كانت تلك التدفقات النقدية تعكس أنشطة العميل بدلا من أنشطة المنشأة.

و(ب) المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي يكون معدل دورانها سريع وتكون مبالغها كبيرة وتواريخ استحقاقها قصيرة.

٢٣- من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة "٢٢(أ)" ما يلي:

(أ) قبول سداد الودائع البنكية تحت الطلب لبنك.

و(ب) الأموال التي يتم الاحتفاظ بها لحساب العملاء بواسطة منشأة استثمار.

و(ج) الإيجارات التي يتم تحصيلها نيابة عن ملاك العقارات وسدادها لهم.

٢٣-أ ومن أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة "٢٢(ب)" المقدمات المدفوعة في أي من البنود التالية والمتحصلات منها:

(أ) أصل المبالغ المتعلقة بعملاء بطاقات الائتمان.

و(ب) شراء وبيع الاستثمارات.

و(ج) السلفيات الأخرى قصيرة الأجل مثل تلك التي تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر أو أقل.

٢٤ – يمكن عرض التدفقات النقدية الناشئة عن كل من الأنشطة التالية لمؤسسة مالية على أساس الصافي:

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية عن قبول وسداد الودائع التي يكون لها تاريخ استحقاق محدد.

و(ب) ربط الودائع لدى مؤسسات مالية أخرى وسحبها منها.

و(ج) السلف والقروض النقدية المقدمة للعملاء وتسديدات هذه القروض والسلف.

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

٢٥ – ينبغي تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بالعملة الأجنبية بعملة التعامل للمنشأة وذلك بتطبيق سعر الصرف الساري (بين عملة التعامل والعملة الأجنبية) على المبلغ بالعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.

٢٦ – ينبغي ترجمة التدفقات النقدية الخاصة بالشركة التابعة الأجنبية باستخدام أسعار الصرف السارية بين عملة التعامل والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية.

٢٧– يتم عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية بطريقة تتفق مع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" ويسمح ذلك باستخدام سعر صرف يقارب السعر الفعلي. وعلى سبيل المثال: يمكن استخدام متوسط سعر صرف مرجح عن فترة ما وذلك لتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية أو ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة أجنبية. ولكن لا يسمح هذا المعيار باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ نهاية الفترة المالية عند ترجمة التدفقات النقدية لشركة تابعة أجنبية.

٢٨– لا تعتبر المكاسب والخسائر غير المحققة والناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية تدفقات نقدية، ولكن يجب عرض أثر التغيرات في سعر الصرف المرتبطة ببنود النقدية وما في حكمها المحتفظ بها أو المستحقة بعملة أجنبية في قائمة التدفق النقدي وذلك حتى يتم تسوية النقدية وما في حكمها في بداية ونهاية الفترة. ويتم عرض هذا المبلغ منفصلاً عن التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل ويتضمن هذا المبلغ الفروق (إن وجدت) التي كان يمكن أن تنشأ لو أن عرض تلك التدفقات النقدية كان على أساس أسعار الصرف السائدة في نهاية الفترة.

٢٩ – ملغاة.

٣٠ – ملغاة.

الفوائد وتوزيعات الأرباح

٣١- ينبغي الإفصاح عن التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات الأرباح كل على حدة كما ينبغي تبويب كل منها بطريقة متسقة من فترة لأخرى إما كأنشطة تشغيل أو استثمار أو تمويل.

٣٢- يتم الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفوائد المدفوعة خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية سواء تلك التي اعترفت بها المنشأة كمصروف ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أو التي تم رسملتها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٤) الخاص بتكاليف الاقتراض.

٣٣- تبوب المؤسسات المالية عادةً الفوائد المدفوعة والفوائد وتوزيعات الأرباح المقبوضة كتدفقات نقدية تشغيلية ولكن لا يوجد إجماع على التبويب فيما يتعلق بهذه التدفقات النقدية بالنسبة للمنشآت الأخرى. وقد تبوب الفوائد المدفوعة والفوائد وتوزيعات الأرباح المقبوضة كتدفقات نقدية تشغيلية لأنها تؤثر في تحديد الربح أو الخسارة.

وقد تبوب الفوائد المدفوعة والفوائد وتوزيعات الأرباح المقبوضة بدلاً من ذلك كتدفقات نقدية تمويلية وكتدفقات نقدية استثمارية على التوالي لأنها تمثل تكاليف للحصول على موارد مالية أو عوائد على الاستثمارات.

٣٤- يمكن تبويب توزيعات الأرباح المدفوعة كتدفق نقدي تمويلي نظراً لأنها تمثل تكلفة الحصول على موارد مالية. وقد يتم تبويب توزيعات الأرباح المدفوعة بدلاً من ذلك كعنصر من عناصر التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية في تحديد قدرة المنشاة على سداد توزيعات الأرباح من التدفقات النقدية التشغيلية.

الضرائب على الدخل

٣٥- ينبغي الإفصاح عن التدفقات النقدية المرتبطة بالضرائب على الدخل بشكل منفصل، كما ينبغي تبويبها كتدفقات نقدية ناتجة من أنشطة التشغيل ما لم يكن من الممكن ربطها مباشرةً بأنشطة تمويل أو استثمار محددة.

٣٦- تنشأ ضرائب الدخل على معاملات تولد تدفقات نقدية يتم تبويبها كأنشطة تشغيل أو استثمار أو تمويل في قائمة التدفقات النقدية، وعلى الرغم من سهولة التعرف على علاقة مصروف ضريبى بأنشطة استثمارية أو تمويلية إلا أنه يتعذر عادة من الناحية العملية تحديد التدفقات النقدية المتعلقة بالمصروف الضريبى كما أنها قد تنشأ في فترة مختلفة عن تلك تحدث بها

التدفقات النقدية من المعاملة الرئيسية، ولذلك فإن الضرائب المسددة تبوب عادة كتدفقات نقدية من أنشطة التشغيل. ولكن عندما تتمكن المنشأة عملياً من تحديد علاقة التدفق النقدي الضريبى لمعاملة فردية ذات تدفقات نقدية مبوبة كأنشطة استثمارية أو تمويلية، فإن التدفق النقدي الضريبي يبوب كنشاط استثماري أو تمويلي حسبما يكون ذلك ملائماً. وعندما يتم توزيع التدفقات النقدية الضريبية بين أكثر من تبويب واحد من النشاط فيتعين على المنشأة الإفصاح عن إجمالي مبلغ الضرائب المسددة.

الاستثمارات في شركات تابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة

٣٧- عند استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار في شركة شقيقة أو طريقة التكلفة في المحاسبة عن الاستثمار في شركة تابعة، فيجب على المستثمر لدى إعداده لقائمة التدفقات النقدية مراعاة أن تقتصر تلك القائمة على عرض التدفقات النقدية التي تتم بينه وبين الجهة المستثمر فيها – مثل: توزيعات الأرباح والسلف.

٣٨- على المنشأة التي تعرض حصتها في منشأة تخضع لسيطرة مشتركة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة") باستخدام طريقة حقوق الملكية أن تدرج في قائمة التدفقات النقدية الخاصة بها التدفقات النقدية المتعلقة باستثماراتها في المنشأة التي تخضع للسيطرة المشتركة وكذا توزيعات الأرباح والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشاة التي تخضع للسيطرة المشتركة.

التغير في حصص الملكية في الشركات التابعة وأنشطة الأعمال الأخرى

٣٩- ينبغي عرض إجمالي التدفقات النقدية الناتجة عن الحصول على أو فقد السيطرة على الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى بشكل منفصل وتبويبها كأنشطة استثمار.

٤٠- ينبغي على المنشأة في حالة حصولها على السيطرة على الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى أو عندما تفقد تلك السيطرة عليها خلال الفترة أن تفصح بشكل مجمل عن كل من البنود التالية:

(أ) إجمالي المقابل المدفوع أو المحصل.

و (ب) مقدار الجزء من مقابل الشراء أو البيع الذي يتكون من نقدية وما في حكمها.

و (ج) مبلغ النقدية وما في حكمها في الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى التي تحققت أو فقدت السيطرة عليها.

و (د) مبلغ الأصول والالتزامات بخلاف النقدية وما في حكمها في الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى التي حصلت أو فقدت السيطرة عليها، على أن يعرض ملخص هذه المبالغ مبوبة على أساس كل مجموعة رئيسة من تلك الأصول والالتزامات.

٤٠أ- لا يتعين تطبيق الفقرة "٤٠(ج)" أو "٤٠(د)" على الاستثمار في شركة تابعة يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بواسطة المنشأة الاستثمارية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة".

٤١- إن العرض المنفصل لآثار التدفق النقدي الناتج عن تحقق أو فقد السيطرة على الشركات التابعة وأنشطة الأعمال الأخرى كبنود مستقلة، مع الإفصاح المستقل عن مبالغ الأصول والالتزامات المقتناة أو التي تم التخلص منها، يساعد على تمييز تلك التدفقات النقدية عن غيرها من التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل الأخرى. ويراعى ألا يتم خصم آثار التدفق النقدي المرتبط بفقد السيطرة من التدفق النقدي المرتبط بالحصول على السيطرة.

٤٢- ينبغي أن يعرض في قائمة التدفقات النقدية المبلغ المجمع للنقدية المدفوعة أو المقبوضة في المعاملات التي تقترن بالحصول على السيطرة أو فقد تلك السيطرة على الشركات التابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى، وذلك بعد خصم البنود المقتناة أو التي تم التخلص منها من "النقدية وما في حكمها" والتي تدخل كجزء من تلك المعاملات أو الأحداث أو التغيرات في الظروف.

٤٢أ- التدفقات النقدية الناتجة عن التغيرات في حصص الملكية في شركة تابعة والتي لا ينتج عنها فقد السيطرة يتم تبويبها ضمن التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التمويل، إلا إذا كانت الشركة التابعة تحتفظ بها منشأة استثمارية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) ويتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

٤٢ب-يتم المحاسبة عن التغيرات في حصص الملكية في شركة تابعة والتي لا ينتج عنها فقد السيطرة، مثل الشراء أو البيع اللاحق بمعرفة الشركة الأم لأدوات حقوق ملكية في الشركة التابعة، كمعاملات في حقوق ملكية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢))، إلا إذا كانت الشركة التابعة تحتفظ بها منشأة استثمارية ويجب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. وبناء عليه فإن التدفقات النقدية الناتجة يتم تبويبها بنفس الأسلوب المتبع في تبويب المعاملات الأخرى التي تتم مع ملاك المنشأة كما هو موضح في الفقرة "١٧".

المعاملات غير النقدية

٤٣- ينبغي استبعاد معاملات الاستثمار والتمويل التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما في حكمها من قائمة التدفقات النقدية. وينبغي الإفصاح عن مثل تلك المعاملات في مكان آخر في القوائم المالية بطريقة توفر كافة المعلومات الملائمة عن تلك الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

٤٤- لا يوجد للعديد من أنشطة الاستثمار والتمويل تأثير مباشر على التدفقات النقدية الجارية على الرغم من أنها تؤثر على هيكل رأس مال وأصول المنشأة. وتتسق عملية استبعاد المعاملات غير النقدية من قائمة التدفق النقدي مع الهدف من قائمة التدفقات النقدية حيث إن هذه البنود تنطوي على تدفقات نقدية في الفترة الجارية. ومن أمثلة المعاملات غير النقدية ما يلي:

(أ) اقتناء أصول سواء بتحمل الالتزامات المتعلقة مباشرة بها أو عن طريق التأجير التمويلي.

و(ب) اقتناء منشأة عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية.

و(ج) تحويل أداة دين إلى أداة حقوق ملكية.

التغيرات في الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية

٤٤أ- يجب على المنشأة تقديم الإفصاحات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في الالتزامات التي تنشأ من الأنشطة التمويلية، بما في ذلك كلا من التغيرات الناشئة من تدفقات نقدية أو تغيرات غير نقدية.

٤٤ب- يجب على المنشأة الإفصاح، إلى المدي الذي يتفق مع متطلبات الفقرة "٤٤أ"، عن التغيرات التالية في الالتزامات والناشئة من الأنشطة التمويلية:

(أ) التغيرات من التدفقات النقدية التمويلية.

و(ب) التغيرات الناشئة عن الحصول أو فقد السيطرة على شركات تابعة أو أنشطة الأعمال الأخرى.

و(ج) أثر التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي.

و(د) التغيرات في القيمة العادلة.

و(هـ) التغيرات الأخرى.

٤٤ج- الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية هي تلك الالتزامات التي تم تصنيف تدفقاتها النقدية، أو سيتم تصنيف تدفقاتها النقدية المستقبلية في قائمة التدفقات النقدية على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية. بالإضافة إلى ذلك، فإن الإفصاح المطلوب في الفقرة "٤٤أ" ينطبق كذلك على التغيرات في الأصول المالية (على سبيل المثال، الأصول المحتفظ بها لتغطية الالتزامات الناشئة من أنشطة تمويلية) إذا تم تصنيف التدفقات النقدية من تلك الأصول المالية، أو سيتم تصنيف تدفقاتها النقدية المستقبلية على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية.

٤٤د-يمكن الوفاء بمتطلبات الإفصاح في الفقرة "٤٤أ" من خلال تقديم تحليل للحركة بين الأرصدة الافتتاحية والختامية للالتزامات التي تنشأ من أنشطة تمويلية في قائمة المركز المالي، بما في ذلك التغيرات المحددة في الفقرة "٤٤ب". عندما تقوم المنشأة بالإفصاح عن هذا التحليل، يجب تقديم معلومات كافية بحيث تمكن مستخدمي القوائم المالية من ربط البنود في هذا التحليل مع قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.

٤٤هـ- إذا قدمت المنشأة الإفصاح المطلوب في الفقرة "٤٤أ" مع الإفصاحات عن التغيرات في الأصول والالتزامات الأخرى، يجب على المنشأة الإفصاح عن التغيرات في الالتزامات الناشئة من أنشطة تمويلية بشكل منفصل عن التغيرات في الأصول والالتزامات الأخرى.

مكونات النقدية وما في حكمها

٤٥ -ينبغي على المنشأة الإفصاح عن مكونات "النقدية وما في حكمها" كما ينبغي عليها عرض التسوية بين المبالغ التي تظهر في قائمة التدفقات النقدية والبنود المناظرة لها التي تظهر في قائمة المركز المالي للمنشأة.

٤٦- نظراً للتنوع في ممارسات إدارة النقدية والترتيبات المصرفية في أنحاء العالم ولغرض الالتزام بمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية"، يتعين على المنشأة أن تفصح عن السياسة التي تطبقها في تحديد مكونات النقدية وما في حكمها.

٤٧- يتعين الإفصاح عن أثر التغيير في السياسة المتبعة لتحديد مكونات "النقدية وما في حكمها" وذلك طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". من الأمثلة على ذلك: التغيير في تبويب أدوات مالية إلى "نقدية وما في حكمها" إذا كانت المنشأة تعالج تلك الأدوات المالية قبل هذا التبويب كجزء من محفظة استثماراتها.

الإفصاحات الأخرى

٤٨- ينبغي أن تفصح المنشأة عن مبلغ الأرصدة ذات الأهمية النسبية للنقدية وما في حكمها التي تحتفظ بها المنشأة وغير المتاحة للاستخدام بواسطة المجموعة مع تعليق الإدارة على ذلك.

٤٩- تكون أرصدة النقدية وما في حكمها التي تحتفظ بها منشأة غير متاحة للاستخدام بواسطة المجموعة في ظروف عديدة. ومن الأمثلة على ذلك: عندما تكون أرصدة النقدية وما في حكمها التي تحتفظ بها شركة تابعة غير متاحة للاستخدام العام بواسطة المجموعة أو الشركات التابعة الأخرى نظراً لأن تلك الشركة التابعة تعمل في دولة تطبق إجراءات رقابية على التحويلات أو قيود قانونية أخرى.

٥٠- قد تكون المعلومات الإضافية ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من أجل تفهم المركز المالي والسيولة المالية للمنشأة. ويشجع هذا المعيار الإفصاح عن تلك المعلومات مع تعليق الإدارة على ذلك، وقد يتضمن هذا:

(أ) مبلغ تسهيلات الاقتراض غير المستخدمة والتي قد تكون متاحة لأنشطة التشغيل المستقبلية ولتسوية الارتباطات الرأسمالية، وتراعى المنشأة الإشارة إلى أية قيود على استخدامات تلك التسهيلات.

و(ب) ملغاة.

و(ج) إجمالي مبلغ التدفقات النقدية التي تمثل زيادات في الطاقة التشغيلية بصورة منفصلة عن التدفقات النقدية التي تكون مطلوبة للاحتفاظ بالطاقة التشغيلية.

و(د) مبلغ التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل لكل قطاع يتم الإفصاح عنه (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) "القطاعات التشغيلية").

٥١- من المفيد الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية التي تمثل زيادات في الطاقة التشغيلية والتدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة التشغيلية حيث يتيح ذلك لمستخدم القوائم المالية تحديد ما إذا كانت المنشأة تستثمر بشكل كاف في صيانة طاقتها التشغيلية. فقد تعرض المنشأة التي لا تقوم بالاستثمار بشكل كاف في صيانة طاقتها التشغيلية ربحيتها في المستقبل للخطر نتيجة لرغبتها في توفير سيولة وإجراء توزيعات على أصحاب المنشأة في الفترة الحالية.

٥٢- يساعد الإفصاح عن التدفقات النقدية القطاعية مستخدمو القوائم المالية في تفهم العلاقة بين التدفقات النقدية للمنشأة ككل وتلك المتعلقة بالأجزاء المكونة لها وفى التعرف على مدى توافر التدفقات النقدية القطاعية والتغير فيها.

تاريخ السريان

٥٣- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) الصادر عام ٢٠١٦ ، وباستثناء الفقرات "٤٠أ" و"٤٢أ" إلى "٤٢ب" ، يسرى على الفترات المالية التى تبدأ فى أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠ .

٥٣أ- تسرى الفقرات "٤٠أ" و "٤٢أ" إلى "٤٢ب" على الفترات التى تبدأ فى أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠ ، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) فى نفس التاريخ .

٥٣ب – ملغاة .

ملحق (أ)

قائمة التدفقات النقدية لمنشأة من غير المؤسسات المالية

أمثلة توضيحية

ترافق الأمثلة التوضيحية بهذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٤) ولكنها لا تمثل جزءاً منه.

١- توضح الأمثلة مبالغ الفترة الجارية فقط، ويتعين عرض المبالغ المناظرة عن الفترة السابقة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية".

٢- المعلومات المستقاة من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي تم تقديمها بهذه الأمثلة فقط لشرح الكيفية التي تم على أساسها إعداد قائمة التدفقات النقدية في ظل الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، لذا فلم يتم عرض أياً من قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي الواجب عرضها وفقاً لمتطلبات العرض والإفصاح في معايير المحاسبة الأخرى.

٣- المعلومات الإضافية التالية هي أيضاً ذات علاقة بإعداد قائمة التدفقات النقدية:

- تم اقتناء كافة الأسهم في الشركة التابعة بمبلغ ٥٩٠. وكانت القيم العادلة للأصول التي تم اقتنائها والالتزامات التي تم التعهد بها كما يلي:

مخزون	١٠٠
عملاء	١٠٠
نقدية	٤٠
أصول ثابتة	٦٥٠
موردون تجاريون	١٠٠
ديون طويلة الأجل	٢٠٠

- نشأ مبلغ ٢٥٠ من إصدار أسهم رأس المال، كما نشأ مبلغ إضافي قدره ٢٥٠ من اقتراض طويل الأجل.
- بلغ مصروف الفوائد ٤٠٠ سدد منها مبلغ ١٧٠ أثناء الفترة، كما تم أيضاً أثناء الفترة الحالية سداد مبلغ ١٠٠ من مصروف الفوائد عن الفترة السابقة.
- بلغت توزيعات الأرباح المدفوعة ١٢٠٠.

- بلغ التزام الضرائب في بداية ونهاية الفترة ١٠٠٠ و ٤٠٠ على التوالي وقد تم الاعتراف بضرائب إضافية بمبلغ ٢٠٠ خلال الفترة، كما بلغت الضرائب المحتجزة من المنبع عن توزيعات الأرباح المحصلة ١٠٠.
- قامت المجموعة خلال الفترة باقتناء أصول ثابتة بتكلفة إجمالية تقدر بمبلغ ١٢٥٠ منها أصول بمبلغ ٩٠٠ تم اقتنائها بالأجل، كما بلغت المدفوعات النقدية لشراء أصول ثابتة ٣٥٠.
- تم بيع أصل ثابت بمبلغ ٢٠ علما بأن تكلفته الأصلية قدرها ٨٠ ومجمع إهلاكه ٦٠.
- يتضمن بند العملاء في نهاية ٢٠١٨ فوائد مستحقة بمبلغ ١٠٠.

قائمة الدخل للفترة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٨

المبيعات	٣٠٦٥٠
تكلفة المبيعات	(٢٦٠٠٠)
مجمل الربح	٤٦٥٠
الإهلاك	(٤٥٠)
المصروفات الإدارية والبيعية	(٩١٠)
مصروف الفوائد	(٤٠٠)
إيراد استثمار	٥٠٠
خسارة فروق العملة الأجنبية	(٤٠)
صافي الربح قبل الضرائب	٣٣٥٠
ضرائب الدخل	(٣٠٠)
صافي الربح	٣٠٥٠

لم تعترف المنشأة بأي عناصر للدخل الشامل الآخر خلال الفترة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١

قائمة المركز المالي في ٣١/ ١٢ / ٢٠١٨

		٢٠١٨		٢٠١٧
الأصول				
نقدية وما في حكمها		٢٣٠		١٦٠
عملاء تجاريون		١٩٠٠		١٢٠٠
مخزون		١٠٠٠		١٩٥٠
محفظة استثمارات		٢٥٠٠		٢٥٠٠
أصول ثابتة بالتكلفة	٣٧٣٠		١٩١٠	
مجمع الإهلاك	(١٤٥٠)		(١٠٦٠)	
الأصول الثابتة (بالصافي)		٢٢٨٠		٨٥٠
إجمالي الأصول		٧٩١٠		٦٦٦٠
الالتزامات				
موردون تجاريون		٢٥٠		١٨٩٠
فوائد مستحقة		٢٣٠		١٠٠
ضرائب دخل مستحقة		٤٠٠		١٠٠٠
ديون طويلة الأجل		٢٣٠٠		١٠٤٠
إجمالي الالتزامات		٣١٨٠		٤٠٣٠
حقوق المساهمين				
رأس المال		١٥٠٠		١٢٥٠
أرباح محتجزة		٣٢٣٠		١٣٨٠
إجمالي حقوق المساهمين		٤٧٣٠		٢٦٣٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين		٧٩١٠		٦٦٦٠

قائمة التدفقات النقدية طبقا للطريقة المباشرة فقرة "١٨(أ)":

	٢٠١٨	
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
مقبوضات نقدية من العملاء	٣٠١٥٠	
مدفوعات نقدية للموردين والموظفين	(٢٧٦٠٠)	
نقدية متولدة من التشغيل	٢٥٥٠	
فوائد مدفوعة	(٢٧٠)	
ضرائب دخل مدفوعة	(٩٠٠)	
صافي النقدية من أنشطة التشغيل		١٣٨٠
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
اقتناء الشركة التابعة (س) بعد خصم النقدية المقتناة – إيضاح (أ)	(٥٥٠)	
شراء أصول ثابتة "إيضاح (ب)"	(٣٥٠)	
متحصلات من بيع معدات	٢٠	
فوائد محصلة	٢٠٠	
توزيعات أرباح محصلة	٢٠٠	
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار		(٤٨٠)
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠	
متحصلات من اقتراض طويل الأجل	٢٥٠	
مدفوعات عن التزامات تأجير تمويلي	(٩٠)	
توزيعات أرباح مدفوعة (*)	(١٢٠٠)	
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة التمويل		(٧٩٠)
صافي الزيادة في النقدية وما في حكمها		١١٠
النقدية وما في حكمها في بداية الفترة "إيضاح (ج)"		١٢٠
النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة "إيضاح (ج)"		٢٣٠

(*) يمكن أن تعرض أيضاً كتدفق نقدي تشغيلي .

قائمة التدفقات النقدية طبقا للطريقة غير المباشرة فقرة "١٨(ب)"

	٢٠١٨	
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
صافي الربح قبل الضرائب	٣٣٥٠	
يتم تسويته بـــ :		
الإهلاك	٤٥٠	
خسارة العملة الأجنبية	٤٠	
إيراد استثمار	(٥٠٠)	
مصروف الفوائد	٤٠٠	
	٣٧٤٠	
الزيادة في أرصدة العملاء التجاريون والمديونيات الأخرى	(٥٠٠)	
النقص في المخزون	١٠٥٠	
النقص في الموردين التجاريين	(١٧٤٠)	
النقدية المتولدة من التشغيل	٢٥٥٠	
فوائد مدفوعة	(٢٧٠)	
ضرائب دخل مدفوعة	(٩٠٠)	
صافي النقدية من أنشطة التشغيل		١٣٨٠
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
اقتناء الشركة التابعة (س) بعد خصم النقدية المقتناة – إيضاح (أ)	(٥٥٠)	
شراء أصول ثابتة "إيضاح (ب)"	(٣٥٠)	
متحصلات من بيع معدات	٢٠	
فوائد محصلة	٢٠٠	
توزيعات أرباح محصلة	٢٠٠	
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار		(٤٨٠)

التدفقات النقدية من أنشطة التمويل

متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠	
متحصلات من اقتراض طويل الأجل	٢٥٠	
مدفوعات عن التزامات تأجير تمويلي	(٩٠)	
توزيعات أرباح مدفوعة (*)	(١٢٠٠)	
صافي النقدية المستخدمة في أنشطة التمويل		(٧٩٠)
صافي الزيادة في النقدية وما في حكمها		١١٠
النقدية وما في حكمها في بداية الفترة "إيضاح (ج)"		١٢٠
النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة "إيضاح (ج)"		٢٣٠

(*) يمكن أن تعرض أيضاً كتدفق نقدي تشغيلي.

إيضاحات متممة لقائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة)

(أ) الحصول على سيطرة على شركة تابعة

قامت المجموعة أثناء الفترة بالحصول على سيطرة على الشركة التابعة (س). وكانت القيم العادلة للأصول المقتناة والالتزامات التي تم التعهد بها كما يلي:

نقدية	٤٠
مخزون	١٠٠
عملاء تجاريون	١٠٠
أصول ثابتة	٦٥٠
موردون تجاريون	(١٠٠)
ديون طويلة الأجل	(٢٠٠)
إجمالي سعر الشراء المسدد نقدا	٥٩٠
يخصم: نقدية مقتناه بالشركة (س)	(٤٠)
النقدية المسددة للحصول على السيطرة مخصوما منها النقدية المقتناة	٥٥٠

(ب) الأصول الثابتة

قامت المجموعة أثناء الفترة باقتناء أصول ثابتة بلغت تكلفتها الإجمالية ١٢٥٠ منها أصول بمبلغ ٩٠٠ تم شرائها عن طريق عقود تأجير تمويلي. وبذلك بلغت المدفوعات النقدية في شراء تلك الأصول ٣٥٠.

(ج) النقدية وما في حكمها

تتكون النقدية وما في حكمها من النقدية بالخزينة والأرصدة النقدية في البنوك والاستثمارات في أدوات سوق النقد. وتتضمن النقدية وما في حكمها التي تظهر في قائمة التدفقات النقدية المبالغ التالية التي تظهر بقائمة المركز المالي:

	٢٠١٨	٢٠١٧
نقدية بالخزينة وأرصدة نقدية لدى البنوك	٤٠	٢٥
استثمارات قصيرة الأجل	١٩٠	١٣٥
نقدية وما في حكمها كما سبق عرضها	٢٣٠	١٦٠
أثر التغيرات في أسعار الصرف	–	(٤٠)
النقدية وما في حكمها المعدلة	٢٣٠	١٢٠

وتتضمن النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة ودائع لدى البنوك بمبلغ ١٠٠ محتفظ بها بمعرفة شركة تابعة وهي غير قابلة للتحويل للشركة القابضة بسبب قيود على تحويلات العملة بدولة الشركة التابعة.

لم تقم المجموعة باستخدام تسهيلات اقتراض يبلغ حجمها ٢٠٠٠ منها مبلغ ٧٠٠ يمكن استخدامه فقط في تمويل التوسعات المستقبلية.

(د) المعلومات القطاعية

	قطاع أ	قطاع ب	الإجمالي
تدفقات نقدية من:			
أنشطة التشغيل	١٥٢٠	(١٤٠)	١٣٨٠
أنشطة الاستثمار	(٦٤٠)	١٦٠	(٤٨٠)
أنشطة التمويل	(٥٧٠)	(٢٢٠)	(٧٩٠)
	٣١٠	(٢٠٠)	١١٠

(هـ) تسوية الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية

	٢٠١٧	تدفقات نقدية	التغيرات غير النقدية		٢٠١٨
			الاستحواذ على شركة تابعة	إيجارات جديدة	
قروض طويلة الأجل	١٠٤٠	٢٥٠	٢٠٠	–	١٤٩٠
التزامات الايجار	–	(٩٠)	–	٩٠٠	٨١٠
اجمالي الالتزامات من الأنشطة التمويلية	**١٠٤٠**	**١٦٠**	**٢٠٠**	**٩٠٠**	**٢٣٠٠**

طريقة العرض البديلة (الطريقة غير المباشرة)

وكبديل للشكل السابق المستخدم في عرض قائمة التدفقات النقدية على أساس الطريقة غير المباشرة، يمكن أحيانا عرض ربح التشغيل قبل التغيرات في رأس المال العامل كما يلى:

الإيرادات باستثناء إيراد الاستثمار	٣٠٦٥٠
مصروفات التشغيل باستثناء الإهلاك	(٢٦٩١٠)
ربح التشغيل قبل تغيرات رأس المال العامل	**٣٧٤٠**

ملحق (ب)

قائمة التدفق النقدي لمؤسسة مالية

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٤) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

١- يعرض المثال مبالغ الفترة الحالية فقط، ويتعين عرض المبالغ المقابلة عن الفترة السابقة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية".

٢- يتم عرض هذا المثال باستخدام الطريقة المباشرة.

	٢٠١٨	
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
فوائد وعمولات محصلة	٢٨٤٤٧	
فوائد مدفوعة	(٢٣٤٦٣)	
متحصلات من مديونيات سبق إعدامها	٢٣٧	
مدفوعات نقدية للموظفين والموردين	(٩٩٧)	
	٤٢٢٤	
(الزيادة) النقص في أصول التشغيل:		
تسهيلات مالية قصيرة الأجل	(٦٥٠)	
ودائع محتفظ بها طبقاً لمتطلبات نقدية و(أو) رقابية	٢٣٤	
قروض ممنوحة للعملاء	(٢٨٨)	
صافي الزيادة في مستحقات بطاقات الائتمان	(٣٦٠)	
أوراق مالية أخرى قصيرة الأجل قابلة للتداول	(١٢٠)	
الزيادة (النقص) في التزامات التشغيل:		
ودائع من العملاء	٦٠٠	
شهادات إيداع قابلة للتداول	(٢٠٠)	
صافي النقدية من أنشطة التشغيل قبل ضرائب الدخل	٣٤٤٠	
ضرائب الدخل المدفوعة	(١٠٠)	
صافي النقدية من أنشطة التشغيل		٣٣٤٠

التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار		
التخلص من الشركة التابعة (ع)	٥٠	
توزيعات أرباح محصلة	٢٠٠	
فوائد محصلة	٣٠٠	
متحصلات من مبيعات أوراق مالية غير مخصصة لأغراض المتاجرة	١٢٠٠	
شراء أوراق مالية غير مخصصة لأغراض المتاجرة	(٦٠٠)	
شراء اصول ثابتة	(٥٠٠)	
صافي النقدية من أنشطة الاستثمار		٦٥٠
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
إصدار سندات	١٠٠٠	
إصدار أسهم ممتازة عن طريق الشركة التابعة	٨٠٠	
سداد التزامات عن قروض طويلة الأجل	(٢٠٠)	
صافي النقص في التزامات القروض الأخرى	(١٠٠٠)	
توزيعات أرباح مدفوعة	(٤٠٠)	
صافي النقدية من أنشطة التمويل		٢٠٠
أثر التغيرات في أسعار الصرف على النقدية وما في حكمها		٦٠٠
صافي الزيادة في النقدية وما في حكمها		٤٧٩٠
النقدية وما في حكمها في بداية الفترة		٤٠٥٠
النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة		٨٨٤٠

ملحق (ج)

تسوية الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلي

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٤) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

١- يوضح هذا المثال إحدى الطرق الممكنة لتقديم الافصاحات المطلوبة بموجب الفقرات (٤٤أ-٤٤هـ).

٢- يعرض هذا المثال مبالغ الفترة الحالية فقط، ويتعين عرض المبالغ المقابلة عن الفترة السابقة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية".

	٢٠١٧	تدفقات	التغيرات غير لنقدية			٢٠١٨
		نقدية	الاستحواذ على شركة تابعة	تغيرات أسعار الصرف	تغيرات القيمة العادلة	
قروض طويلة الأجل	٢٢ ٠٠٠	(١ ٠٠٠)	-	-	-	٢١ ٠٠٠
قروض قصيرة الأجل	١٠ ٠٠٠	(٥٠٠)	-	٢٠٠	-	٩ ٧٠٠
التزامات الايجار	٤ ٠٠٠	(٨٠٠)	٣٠٠	-	-	٣ ٥٠٠
أصول محتفظ بها لتغطية القروض طويلة الأجل	(٦٧٥)	١٥٠		-	(٢٥)	(٥٥٠)
اجمالي الالتزامات من الأنشطة التمويلية	٣٥ ٣٢٥	(٢ ١٥٠)	٣٠٠	٢٠٠	(٢٥)	٣٣ ٦٥٠

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)

السياسات المحاسبية والتغييرات

فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)
السياسات المحاسبية
والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

المحتويات	فقرات

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)
السياسات المحاسبية
والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس اختيار وتغيير السياسات المحاسبية إلى جانب تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات فى السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. ويهدف هذا المعيار إلى دعم وتعزيز موضوعية ودرجة الثقة فى القوائم المالية للمنشأة وإمكانية مقارنة هذه القوائم المالية على مدار الفترات الزمنية وكذا مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.

٢- فيما عدا متطلبات الإفصاح عن التغييرات فى السياسات المحاسبية الواردة بهذا المعيار فقد تم تناول متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية".

نطاق المعيار

٣- يطبق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفى المحاسبة عن التغييرات فى السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.

٤- يتناول معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" المحاسبة والإفصاح عن الآثار الضريبية المتعلقة بتصحيح أخطاء الفترات السابقة وبالتسويات الخاصة بتطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية.

تعريفات

٥- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>معايير المحاسبة المصرية</u>: هى معايير أو تفسيرات تضعها لجنة المعايير المشكلة بقرار وزارى ويعتمدها الوزير المختص.

<u>السياسات المحاسبية</u>: هى المبادئ والأسس والقواعد والاتفاقات والممارسات التى تقوم المنشأة بتطبيقها فى إعداد وعرض القوائم المالية.

التغيير فى التقدير المحاسبى: هو تعديل فى القيمة الدفترية لأصل أو التزام أو فى مبلغ الاهلاك /الاستهلاك الدورى لأصل. وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات. وتنشأ التغييرات فى التقديرات المحاسبية من معلومات أو تطورات جديدة وبالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء.

الهام نسبياً: يعتبر حذف أو تحريف البند هاماً نسبياً إذا كان لهذا الحذف أو التحريف منفردًا أو مجمعاً له تأثير على القرارات الاقتصادية التى تتخذ بناءاً على استخدام القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الخطأ أو التحريف الذي تم تحديده في الظروف المحيطة وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كليهما العامل المحدد في هذا الشأن.

أخطاء الفترات السابقة: هى إغفال أو تحريف فى القوائم المالية للمنشأة عن فترة سابقة أو أكثر ينشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام معلومات موثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات التى:

(أ) كانت متاحة عندما تمت الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات.

و (ب) كان من المتوقع على نحومعقول الحصول عليها وأخذها فى الاعتبار عند إعداد وتصوير تلك القوائم المالية.

وتتضمن هذه الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية والأخطاء فى تطبيق السياسيات المحاسبية وإغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس.

التطبيق بأثر رجعى: هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث وظروف أخرى سابقة كما لو كانت هذه السياسة هى المطبقة بصفة دائمة.

إعادة العرض بأثر رجعى: هو تصحيح الاعتراف والقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو كان خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.

تعذر التطبيق من الناحية العملية: يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملى عندما يتعذر على المنشأة تطبيقه بعد القيام بكل المجهودات المعقولة فى هذا الشأن. وقد يتعذر من الناحية العملية تطبيق التغيير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ عن فترة معينة وذلك عندما:

(أ) لا يمكن تحديد آثار التطبيق بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى.

أو (ب) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة فى هذه الفترة.

أو (ج) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى إعداد تقديرات هامة عن القيم وكان من المستحيل تمييز المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات بصورة موضوعية عن غيرها من المعلومات التى:

(١) تقدم أدلة عن الظروف التى كانت قائمة فى تاريخ الاعتراف أو القياس أو الإفصاح عن هذه القيم.

و (٢) كان من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة.

<u>التطبيق المستقبلى:</u> للتغيير فى سياسة محاسبية وللاعتراف بأثر التغيير فى تقديرات محاسبية يتمثل على الترتيب فيما يلي: –

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة.

و (ب) الاعتراف بأثر التغير فى التقدير المحاسبى فى الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

٦– للحكم على ما إذا كان الإغفال أو التحريف له تأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية (ومن ثم الحكم على مدى أهميته النسبية) فإن الأمر يتطلب النظر إلى سمات هؤلاء المستخدمين. وينص الجزء (٣) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية على أنه" يفترض أن يكون لدى مستخدمى القوائم المالية مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية وعن المحاسبة وكذا الرغبة فى دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية".

السياسات المحاسبية

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٧– عندما يطبق معيار محاسبة مصرى محدد على معاملة أو حدث أو حالة أخرى فيجب تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية التى تطبقها المنشأة على تلك المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى من خلال ذلك المعيار المحاسبى المطبق.

٨– تحدد معايير المحاسبة المصرية السياسات المحاسبية التى خلصت لجنة إعدادها إلى أنها تؤدى إلى قوائم مالية تتضمن معلومات يعتمد عليها وذات صلة بالمعاملات والأحداث والحالات الأخرى التى تنطبق عليها تلك السياسات. ولا توجد حاجة لتطبيق تلك السياسات

فى الحالات التى لا يكون لتطبيقها تأثيراً ذو أهمية نسبية. إلا أنه من غير المناسب الخروج عن تطبيق معايير المحاسبة المصرية أو ترك بعض من تلك الحالات بدون تصحيح حتى ولو لم تكن لها أهمية نسبية إذا كان ذلك الخروج أو الترك يتم بهدف تحقيق عرض معين للموقف المالى للمنشاة أو لأدائها المالى أو لتدفقاتها النقدية.

٩- ترافق معايير المحاسبة المصرية إرشادات لمساعدة المنشآت فى تطبيق متطلبات هذه المعايير. ويذكر بكل إرشاد ما إذا كان يمثل جزءاً لا يتجزأ من المعيار من عدمه. ويعتبر الإرشاد الذي يمثل جزءاً لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية إلزامياً، أما الإرشاد الذي لا يمثل جزءاً لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية فهو لا يحتوي على متطلبات للقوائم المالية.

١٠- فى حالة عدم وجود معيار محاسبى مصرى ينطبق بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر فيتعين على الإدارة أن تستخدم حكمها فى وضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدى إلى معلومات تتسم بأنها:

(أ) ذات صلة باحتياجات مستخدمى القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

و (ب) يمكن الاعتماد عليها من منطلق أنها تجعل القوائم المالية:

(١) تعبر بأمانة عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة.

و (٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس مجرد الشكل القانونى لها.

و (٣) محايده (خالية من التحيز).

و (٤) تتسم بالحيطة والحذر.

و (٥) مكتملة فى كافة جوانبها الهامة.

١١- عندما تقوم الإدارة بتطبيق حكمها فيما يتعلق بالمفهوم المبين فى الفقرة "١٠" فيتعين عليها الرجوع والنظر بعين الاعتبار إلى مدى انطباق المصادر التالية مرتبة ترتيباً تنازلياً:

(أ) المتطلبات التى تتضمنها معايير محاسبة مصرية تتعامل مع موضوعات مماثلة وذات صلة.

و (ب) التعريفات وأسس الاعتراف ومفاهيم القياس للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الواردة فى إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

١٢– عندما تقوم الإدارة بتطبيق حكمها بالمفهوم المبين فى الفقرة "١٠" فيجوز لها أيضاً النظر بعين الاعتبار لأحدث إصدارات من جهات أخرى منوط بها وضع معايير محاسبية وتستخدم إطار ومفاهيم مماثلة لتطوير معايير محاسبية وفلسفات محاسبية وغيرها من ممارسات مقبولة أخرى بالصناعة وذلك إلى المدى الذي لا تتعارض عنده كل هذه المفاهيم مع المصادر الواردة فى الفقرة "١١".

ثبات السياسات المحاسبية

١٣– يجب على المنشأة الثبات فى اختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية على المعاملات والأحداث والحالات الأخرى المتماثلة ما لم يشترط أو يسمح معيار محاسبى بتبويب معين لبنود قد يكون ملائماً معه تطبيق سياسات مختلفة عليها. لذا فعندما يتطلب معيار محاسبى محدد أو يسمح بمثل هذا التبويب عندئذ يتم اختيار سياسة محاسبية مناسبة والاستمرار فى تطبيقها على كل تبويب من تلك التبويبات.

التغييرات فى السياسات المحاسبية

١٤– تقوم المنشاة بتغيير السياسة المحاسبية فقط فى حالة ما إذا كان:

(أ) هذا التغيير مطلوب بموجب معيار محاسبى مصرى.

أو (ب) هذا التغيير يؤدى إلى قوائم مالية تقدم معلومات يعتمد عليها وأكثر صلة بالمعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تؤثر على المركز المالى أو الأداء المالى أو التدفقات النقدية للمنشأة.

١٥– يحتاج مستخدمو القوائم المالية لأن يكونوا قادرين على مقارنة القوائم المالية لمنشأة على مدار الفترات الزمنية للوقوف على الاتجاهات فى موقفها المالى وأدائها المالى وتدفقاتها النقدية. لذا يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية فى الفترة المالية الواحدة ومن إحدى الفترات إلى الفترة التالية لها ما لم يفى التغيير فى السياسات المحاسبية بإحدى الاشتراطات الواردة فى فقرة "١٤".

١٦– لا يعد ما يلي تغييراً فى السياسات المحاسبية:

(أ) تطبيق سياسة محاسبية على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى تختلف فى جوهرها عن مثيلتها من المعاملات التى كانت تحدث فى الماضي.

و (ب) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى لم تحدث من قبل أو كانت لا تتسم بالأهمية النسبية.

١٧– ملغاة.

١٨– ملغاة.

تطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية

١٩–مع مراعاة الفقرة "٢٣":

(أ) بالنسبة للتغيير فى سياسة محاسبية الذي ينشأ عن تطبيق معيار محاسبة مصرى لأول مرة فيتعين على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عنه طبقاً للأحكام الانتقالية المحددة فى ذلك المعيار إن وجدت.

و (ب) عندما تقوم المنشأة بتغيير سياسة محاسبية نتيجة تطبيق معيار محاسبة مصرى لأول مرة وكان ذلك المعيار لا يتضمن أحكام انتقالية محددة تحدد كيفية تطبيق هذا التغيير (أثر رجعى أو مستقبلى)، أو عندما تقوم المنشأة بتغيير إختيارى فى سياسة محاسبية فيتعين عليها أن تقوم بتطبيق تلك التغييرات بأثر رجعى.

٢٠–لأغراض هذا المعيار فإن التطبيق المبكر لمعيار محاسبة مصرى ما لا يعد تغييراً اختيارياً فى سياسة محاسبية.

٢١–عندما لا يوجد معيار ينطبق بصفة محددة على معاملة أو حدث أو حالة أخرى– فطبقاً للفقرة "١٢"– يمكن للإدارة فى تطبيقها لسياستها المحاسبية أن تسترشد بأحدث الإصدارات لجهات منوط بها وضع وتطوير معايير محاسبية وتستخدم إطار مماثل من المفاهيم لتطوير تلك المعايير. وإذا قررت المنشأة تغيير سياستها المحاسبية فى أعقاب حدوث تعديل فى هذا الإصدار فيتعين عليها معالجة هذا التغيير والإفصاح عنه باعتباره تغييراً اختيارياً فى سياسة محاسبية.

التطبيق بأثر رجعى

٢٢–مع الأخذ فى الاعتبار الفقرة "٢٣"، فعندما تقوم المنشأة بتطبيق التغيير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى طبقاً للفقرة "١٩ (أ) أو (ب) " فيتعين عليها تسوية رصيد أول المدة لكل بند يتأثر بذلك التغيير من بنود حقوق الملكية وذلك لأبعد فترة سابقة معروضة بالإضافة إلى تعديل مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة هى التى كانت مطبقة دائماً.

القيود على التطبيق بأثر رجعى

٢٣–عندما يكون التطبيق بأثر رجعى مطلوباً بموجب الفقرة"١٩ (أ) أو (ب) "" فيتعين على المنشأة أن تطبق التغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى إلا إذا تعذر من الناحية العملية تحديد الآثار الخاصة بفترة محددة أو تحديد التأثير المتجمع للتغيير.

٢٤- عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد الآثار المحددة التى تخص كل فترة والناتجة عن التغيير فى سياسة محاسبية معينة على معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة فيتعين على المنشأة أن تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعى على الأرصدة الدفترية للأصول والالتزامات فى بداية أبعد فترة يمكن معها عملياً إجراء هذا التطبيق وقد تكون أبعد فترة يمكن الوصول إليها هى الفترة الحالية. وفى هذه الحالة يتعين على المنشأة أن تقوم بإجراء تسوية مقابلة على رصيد أول المدة لكل بند من بنود حقوق الملكية تأثر عن هذه الفترة.

٢٥- عند تعذر تحديد التأثير المتجمع في بداية الفترة الحالية والناتج عن تطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة، عندئذ تقوم المنشأة بتعديل معلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة اعتباراً من أقرب تاريخ يمكن فيه عملياً تحديد ذلك التأثير المتجمع.

٢٦- عندما تقوم منشأة بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى فإنها تقوم بتطبيق تلك السياسة الجديدة على معلومات المقارنة لأبعد مدى زمني يمكن فيه تحقيق ذلك من الناحية العملية. ولا يعد التطبيق بأثر رجعى على أى فترة عملياً إلا إذا أمكن تحديد الأثر التراكمى للتطبيق على مبالغ الأرصدة الافتتاحية والختامية بقائمة المركز المالى لتلك الفترة بصورة عملية. ويعدل الرصيد الافتتاحى لكل بند من بنود حقوق الملكية – تأثر بتطبيق السياسة الجديدة – بقيمة التسوية الناشئة عن ذلك التطبيق والتى تخص فترات مالية تسبق تلك المعروضة بالقوائم المالية على أن يكون التعديل على تلك الأرصدة الافتتاحية لأبعد فترة سابقة معروضة. وعادة ما تتم التسوية على الأرباح المرحلة إلا أنها قد تتم على بند آخر من بنود حقوق الملكية (على سبيل المثال للالتزام بمتطلبات معيار محاسبة مصرى آخر). ويتم تعديل أى معلومات أخرى عن الفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية وذلك إلى أبعد مدى زمني سابق كلما كان ذلك عملياً.

٢٧- عندما يتعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى نظراً لعدم قدرتها على تحديد التأثير التراكمى لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة عندئذ تقوم المنشأة بموجب الفقرة "٢٥" بتطبيق المعيار بأثر مستقبلى اعتباراً من بداية أبعد فترة يمكن عندها تحديد ذلك التأثير من الناحية العملية، وفى هذه الحالة تتجاوز المنشأة عن

جزء من التسوية التراكمية على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يمثل نصيب الفترات التى تسبق ذلك التاريخ. ويسمح هذا المعيار بتغيير السياسة المحاسبية حتى ولوتعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق السياسة بأثر رجعى عن أى فترة سابقة. وتقدم الفقرات من "٥٠" إلى "٥٣" إرشادات عن أمثلة لحالات قد يتعذر فيها من الناحية العملية تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى على فترة سابقة أو أكثر.

الإفصاح

٢٨- عندما يترتب على تطبيق معيار محاسبى مصرى لأول مرة تأثير على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة أو عندما يكون له تأثير على الفترات المستقبلية عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي (إلا لوتعذر على المنشأة من الناحية العملية تحديد قيمة ذلك التأثير): -

(أ) إسم المعيار.

و (ب) أن التغيير فى السياسة المحاسبية يتم طبقاً للأحكام الانتقالية للمعيار (في حالة وجودها).

و (ج) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

و (د) وصف الأحكام الانتقالية (في حالة وجودها).

و (هـ) الأحكام الانتقالية التى قد يكون لها تأثير على الفترات المستقبلية (في حالة وجودها).

و (و) كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية، قيمة التسوية بالنسبة للفترة الحالية وأى فترة سابقة معروضة وذلك:

(١) على كل بند بالقوائم المالية تأثر بذلك التغيير.

(٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "نصيب السهم فى الأرباح" يسرى على المنشأة.

و (ز) قيمة التسوية المرتبطة بفترات تسبق الفترات المعروضة كلما كان من الممكن عملياً تحديد تلك التسوية.

و (ح) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعى بموجب الفقرة"١٩ (أ) أو (ب) " على فترة سابقة محددة أو على فترات تسبق الفترات المالية المعروضة، مع بيان الكيفية التى تم بها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية والتوقيت الذي بدأ فيه ذلك التطبيق.

ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

٢٩-عندما يكون للتغيير الاختيارى فى سياسة محاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة، أو عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد قيمة التسوية فى حالة وجود مثل ذلك التأثير على تلك الفترة، أو عندما يكون لهذا التغيير تأثير على الفترات المستقبلية، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

(أ) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

و (ب) الأسباب التى تدعوالإدارة للاعتقاد بأن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يقدم معلومات يعتمد عليها وأكثر ملاءمة.

و (ج) إلى المدى الذي يمكن معه تحديد ذلك من الناحية العملية، قيمة التسوية عن الفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة:

(١) على كل بند بالقوائم المالية تأثر بذلك التغيير.

و (٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "نصيب السهم فى الأرباح" يسرى على المنشأة.

و (د) قيمة التسوية التى تخص كل فترة سابقة على الفترات المالية المعروضة كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية.

و (هـ) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعى على فترة سابقة محددة أو على فترات تسبق الفترات المالية المعروضة، مع بيان الكيفية التىتم بها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية والتوقيت الذي بدأ فيه ذلك التطبيق.

ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

٣٠-فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى جديد صدر ولكن لم يبدأ سريانه بعد ولم تقم المنشأة بتطبيق ذلك المعيار، فيتعين على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عما يلي:

(أ) حقيقة وجود معيار مصرى جديد صدر ولم يحل تاريخ سريانه بعد وأن المنشأة لم تقم بتطبيقه على قوائمها المالية.

و (ب) المعلومات المعروفة أو التى يمكن افتراضها بشكل معقول والمرتبطة بتقدير التأثير المحتمل – على القوائم المالية للمنشأة – والذي يمكن أن يترتب على تطبيق المعيار الجديد فى الفترة التى سيتم بها تطبيقه لأول مرة.

٣١-على المنشأة فى تطبيقها للفقرة "٣٠" أن تراع الإفصاح عن:

(أ) اسم المعيار الجديد.

و (ب) طبيعة التغيير أو التغييرات الوشيكة فى السياسة المحاسبية.

و (ج) التاريخ الذي يجب أن يبدأ فيه تطبيق المعيار.

و (د) التاريخ المحدد الذي تخطط المنشأة فيه لتطبيق المعيار لأول مرة.

و (هـ) إما:

(١) مناقشة التأثير المتوقع من تطبيق ذلك المعيار لأول مرة على القوائم المالية للمنشأة.

أو (٢) حقيقة أن ذلك التأثير غير معروف أو غير قابل للافتراض بشكل معقول (إذا ما كان الأمر كذلك).

التغييرات فى التقديرات المحاسبية

٣٢-نتيجة لظروف عدم اليقين التى تتصف بها أنشطة الأعمال فلا يمكن قياس العديد من البنود فى القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها. وتنطوى عملية التقدير تلك على أحكام تعتمد على أحدث معلومات متاحة يعتمد عليها، فعلى سبيل المثال: قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلي:

(أ) الديون الرديئة.

و (ب) تقادم المخزون.

و (ج) القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية.

و (د) الأعمار المقدرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية التى تتضمنها الأصول القابلة للإهلاك أو النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع.

و (هـ) التزام الضمان (مثل: ضمان ما بعد البيع).

٣٣-يعد استخدام التقديرات المحاسبية المعقولة جزءً أساسياً فى إعداد القوائم المالية ولا يؤدى إلى التقليل من مصداقيتها.

٣٤- قد يحتاج أحد التقديرات المحاسبية إلى تعديل إذا حدثت تغييرات فى الظروف التى تم على أساسها بناء ذلك التقدير أو نتيجة لتوافر معلومات جديدة أو اكتساب مزيد من الخبرات. وبحكم طبيعته فإن التعديل على أى تقدير لا يرتبط بفترات سابقة، كما أنه لا يعد تصحيحاً لخطأ.

٣٥-يعد التغيير فى أساس القياس المطبق تغييراً فى سياسة محاسبية وليس تغييراً فى تقدير محاسبى وعندما يصعب على المنشأة التمييز بين التغيير فى سياسة محاسبية والتغيير فى تقدير محاسبى فإن ذلك التغيير يعامل كتغيير فى تقدير محاسبى.

٣٦-بخلاف التغيير الذي تنطبق عليه الفقرة "٣٧" يتم الاعتراف بتأثير التغيير فى التقدير المحاسبى بأثر مستقبلى وذلك بإدراج ذلك التأثير فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن:

(أ) فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط.

أو (ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

٣٧-عندما يؤدى تغيير فى تقدير محاسبى إلى تغييرات فى الأصول أو الالتزامات أو عندما يتعلق ذلك التغيير ببند من بنود حقوق الملكية يكون من الواجب الاعتراف بهذا التغيير بتعديل القيم الدفترية للأصول أو للالتزامات أو لبنود حقوق الملكية ذات العلاقة فى فترة التغيير.

٣٨-يقصد بالاعتراف بالتغيير فى التقدير المحاسبى "بأثر مستقبلى" أن يطبق هذا التغيير على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ التغيير فى ذلك التقدير. وقد يؤثر التغيير فى التقدير المحاسبى على أرباح أو خسائر الفترة الحالية فقط أو على أرباح أو خسائر الفترة الحالية والفترات المستقبلية. فعلى سبيل المثال: يؤثر التغيير فى تقدير قيمة الديون الرديئة على أرباح أو خسائر الفترة الحالية فقط وبالتالي يتم الاعتراف به فى الفترة الحالية. إلا أن التغيير فى العمر الإنتاجى المقدر أو فى النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصل قابل للإهلاك يؤثر على مصروف الإهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية من العمر الإنتاجى المقدر المتبقى للأصل.

وفى كلتا الحالتين يتم الاعتراف بتأثير التغيير الخاص بالفترة الحالية كإيراد أو كمصروف فى الفترة الحالية بينما يتم الاعتراف بالتأثير على الفترات المستقبلية - إن وجد - كإيراد أو كمصروف خلال تلك الفترات المستقبلية

الإفصاح

٣٩- على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير فى تقدير محاسبى عندما يكون له تأثير على الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير على الفترات المستقبلية - إلا عندما يتعذر من الناحية العملية تقدير ذلك التأثير على الفترات المستقبلية.

٤٠- إذا لم يتم الإفصاح عن قيمة التأثير المتوقع على الفترات المستقبلية نظراً لتعذر الوصول إلى ذلك التقدير من الناحية العملية، فعلى المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

الأخطاء

٤١- يمكن أن تنشأ الأخطاء فى الاعتراف ببنود القوائم المالية، أو فى قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها. ولا تعد القوائم المالية ملتزمة بمعايير المحاسبة المصرية إذا تضمنت أخطاء ارتكبت بقصد الوصول إلى عرض معين للمركز المالى للمنشأة أو لنتائج أعمالها أو لتدفقاتها النقدية – سواء كانت او لم تكن ذات أهمية نسبية – ويتم تصحيح الأخطاء المحتملة التى يتم اكتشافها فى الفترة الحالية فى ذات الفترة قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار. إلا أن بعض الأخطاء ذات الأهمية النسبية قد لا تكتشف أحياناً إلا فى فترة تالية وعندئذ يتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة بمعلومات المقارنة المعروضة فى القوائم المالية عن الفترة التالية التى يكتشف فيها تلك الأخطاء (راجع الفقرات من "٤٢" إلى "٤٧").

٤٢- مع الأخذ فى الاعتبار الفقرة "٤٣"، ينبغى على المنشأة أن تقوم بتصحيح أخطاء الفترات السابقة ذات الأهمية النسبية وذلك بأثر رجعى فى أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال:

(أ) إعادة عرض مبالغ المقارنة عن الفترة أو الفترات السابقة المعروضة والتى حدث بها الخطأ.

أو (ب) إذا كان الخطأ حدث قبل أبعد فترة سابقة معروضة، فيتم تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية عن أبعد فترة مالية سابقة معروضة.

القيود على إعادة العرض بأثر رجعى

٤٣- يتم تصحيح خطأ فترة سابقة بإعادة العرض بأثر رجعى إلا إذا تعذر من الناحية العملية تحديد آثار الخطأ عن فترة محددة أو تحديد الأثر المجمع (المتراكم) لذلك الخطأ.

٤٤- لو تعذر من الناحية العملية تحديد آثار خطأ فترة محددة على معلومات المقارنة لفترة سابقة أو أكثر من الفترات المعروضة، تقوم المنشأة بإعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية عن أبعد فترة يمكن إعادة العرض لها بأثر رجعى من الناحية العملية (وقد تكون تلك الفترة هى الفترة الحالية).

٤٥- لو تعذر من الناحية العملية فى بداية الفترة الجارية تحديد التأثير التراكمى للخطأ على جميع الفترات السابقة، فعلى المنشأة أن تقوم بإعادة عرض معلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلى اعتبارا من أبعد تاريخ يمكن عنده الوصول لهذا التأثير من الناحية العملية.

٤٦- يتم استبعاد تصحيح خطأ الفترة السابقة من أرباح أو خسائر الفترة التى يتم اكتشاف الخطأ فيها، ويتم إعادة عرض أى معلومات معروضة (بما فى ذلك الملخصات التاريخية للبيانات المالية) إلى أبعد مدى زمني سابق يمتد إليه هذا الخطأ إذا كان ذلك ممكنا من الناحية العملية.

٤٧- عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد قيمة الخطأ (على سبيل المثال: خطأ فى تطبيق سياسة محاسبية) عن كافة الفترات السابقة، تقوم المنشأة طبقاً للفقرة "٤٥" بإعادة عرض معلومات المقارنة بأثر مستقبلى من أبعد تاريخ يمكن فيه الوصول من الناحية العملية إلى تحديد لتلك القيمة، وبالتالي تتجاوز المنشأة عن جزء إعادة العرض التراكمى على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يتعلق بالآثار الناشئة عن ذلك الخطأ قبل ذلك التاريخ. وتقدم الفقرات من "٥٠" إلى "٥٣" إرشادات عن أمثلة لحالات قد يتعذر فيها من الناحية العملية تصحيح خطأ بأثر رجعى على فترة سابقة أو أكثر.

٤٨- يوجد اختلاف بين تصحيح الأخطاء والتغييرات فى التقديرات المحاسبية حيث أن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هى تقديرات تقريبية قد تحتاج إلى تعديل عندما تظهر معلومات إضافية، فعلى سبيل المثال: لا تعد الأرباح أو الخسائر التى تتحقق عندما تظهر نتائج فعلية لأحداث محتملة بمثابة تصحيحا لخطأ.

الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

٤٩- على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عما يلي فى تطبيقها للفقرة "٤٢":

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة.

و (ب) قيمة الخطأ عن كل فترة سابقة معروضة إن أمكن ذلك عمليا وذلك:

(١) على كل بند من بنود القوائم المالية تأثر بذلك الخطأ.

و (٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح، إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "نصيب السهم فى الأرباح" يسرى على المنشأة.

و (ج) قيمة التصحيح فى بداية أبعد فترة سابقة معروضة.

و (د) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح ذلك الخطأ عن فترة سابقة معينة مع بيان كيفية تصحيح ذلك الخطأ والفترة التى بدأ تصحيح الخطأ اعتبارا منها.

ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

تعذر إعادة التطبيق وإعادة العرض بأثر رجعى من الناحية العملية

٥٠- فى بعض الأحوال يتعذر من الناحية العملية تعديل معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق إمكانية المقارنة مع الفترة الحالية.

فعلى سبيل المثال: قد تكون البيانات لم يتم تجميعها فى الفترة أو الفترات السابقة بشكل يسمح إما بالتطبيق بأثر رجعى لسياسة محاسبية جديدة (بما فى ذلك متطلبات الفقرات من "٥١" إلى "٥٣" الأثر المستقبلى لتطبيق تلك السياسة على فترات سابقة) أو بإعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ فترة سابقة، وقد يتعذر من الناحية العملية إعادة إنتاج مثل هذه المعلومات.

٥١- من الضرورى للمنشأة فى كثير من الأحيان عندما تطبق سياسة محاسبية على عناصر معترف بها أو مفصح عنها بالقوائم المالية عن معاملات وأحداث وحالات أخرى أن تستخدم التقديرات. ويعتبر التقدير عملية ذاتية في جوهرها (تخضع للحكم الشخصى)، وقد يتم عمل التقديرات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية. وقد يكون عمل التقديرات أكثر صعوبة عندما يتم تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعى أو عندما يتم إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ فترة سابقة وذلك بسبب طول الفترة الزمنية التى قد تكون انقضت منذ التاريخ الذي حدثت به المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى. إلا أن الهدف من التقديرات الخاصة بالفترات السابقة لا يختلف عنه بالنسبة للتقديرات التى تتم فى الفترة الحالية ويتمثل تحديدا فى ضرورة أن يعكس التقدير الظروف التى كانت موجودة عندما حدثت المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى.

٥٢- لذا فإن تطبيق أى سياسة جديدة بأثر رجعى أو تصحيح لخطأ فترة سابقة بأثر رجعى يستوجب تمييز المعلومات الواردة فى (أ) و (ب) أدناه عن غيرها من المعلومات الأخرى:

(أ) معلومات تقدم أدلة عن الظروف التى كانت قائمة فى التاريخ الذي تمت فيه المعاملة أو وقع فيه الحدث أو الظرف الآخر.

و (ب) معلومات كان من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتماد القوائم المالية للإصدار لهذه الفترة السابقة.

وبالنسبة لبعض أنواع التقديرات (مثل: تقدير القيمة العادلة التى لا تستند على سعر أو مدخلات قابلة للملاحظة) فيتعذر من الناحية العملية التمييز بين هذه الأنواع من المعلومات. وعندما يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى استخدام تقدير مؤثر يستحيل معه التمييز بين هذين النوعين من المعلومات عندئذ يتعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة أو تصحيح خطأ الفترة السابقة بأثر رجعى.

٥٣- عندما يتم تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو عندما يتم تصحيح مبالغ تتعلق بفترة سابقة فلا يجوز للمنشأة أن تستخدم ما يطلق عليه "الإدراك المتأخر" ويقصد به أن تستخدم المنشأة ما هو متاح لها حاليا من معلومات وذلك سواء فى بناء افتراضات عما كانت عليه نوايا الإدارة فى فترة سابقة أو فى تقدير المبالغ المعترف بها أو التى تم قياسها أو الإفصاح عنها فى فترة سابقة. وعلى سبيل المثال: عندما تقوم منشأة بتصحيح خطأ فترة سابقة فى حساب التزامها عن الرصيد المرحل من الأجازات المرضية لموظفيها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) " مزايا العاملين" فإنها تغفل أى معلومات عن موسم ظهرت فيه أنفلونزا حادة بشكل غير معتاد لو أصبحت تلك المعلومات متاحة لها فى فترة تالية بعد اعتماد القوائم المالية للإصدار عن الفترة السابقة. وفى الحقيقة فأن احتياج المنشأة لاستخدام تقديرات ذات أهمية نسبية بصفة متكررة عندما تقوم بتعديل معلومات المقارنة المعروضة عن فترات سابقة لا يمنعها من إجراء تسويات أو تصحيحات يعتمد عليها بناء على تلك المعلومات.

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الدليل معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

مثال: إعادة العرض بأثر رجعى للأخطاء

١-١ اكتشفت شركة (ب) خلال عام ٢٠١٧ أن بعض المنتجات التي تم بيعها خلال عام ٢٠١٦ قد تم إدراجها بالخطأ ضمن مخزون ٣٠ يونية ٢٠١٦ بمبلغ ٦٥٠٠.

١-٢ وقد تظهر الدفاتر المحاسبية للشركة (ب) عن عام ٢٠١٧ مبيعات بمبلغ ١٠٤٠٠٠ وتكلفة بضاعة مباعة بمبلغ ٨٦٥٠٠ (تتضمن الخطأ في رصيد أول المدة للمخزون بمبلغ ٦٥٠٠) وضرائب دخل بمبلغ ٥٢٥٠.

١-٣ ظهرت البيانات المالية التالية بقائمة الدخل للشركة (ب) في عام ٢٠١٦:

مبيعات	٧٣ ٥٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(٥٣ ٥٠٠)
الأرباح قبل ضرائب الدخل	٢٠ ٠٠٠
ضرائب الدخل	(٦ ٠٠٠)
الربح	١٤ ٠٠٠

١-٤ بلغ رصيد أول المدة للأرباح المرحلة في عام ٢٠١٦ مبلغ ٢٠٠٠٠ وبلغ رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة مبلغ٣٤٠٠٠.

١-٥ بلغ سعر ضريبة الدخل لشركة (ب) ٣٠% عن عامى ٢٠١٧ و٢٠١٦. ولم يكن لديها أى دخل أو مصروف آخر.

١-٦ بلغ رأس مال شركة (ب) ٥٠٠٠ خلال الفترات ولم تظهر بقائمة مركزها المالى أية عناصر حقوق ملكية أخرى بخلاف الأرباح المرحلة. علما بأن أسهم الشركة (ب) غير مقيدة بالبورصة ولا تقوم بالإفصاح عن نصيب السهم فى الأرباح.

شركة (ب)

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

	٢٠١٧	٢٠١٦
مبيعات	١٠٤ ٠٠٠	٧٣ ٥٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(٨٠ ٠٠٠)	(٦٠ ٠٠٠)
الربح قبل ضرائب الدخل	٢٤ ٠٠٠	١٣ ٥٠٠
ضرائب الدخل ٣٠%	(٧ ٢٠٠)	(٤ ٠٥٠)
الربح	**١٦ ٨٠٠**	**٩ ٤٥٠**

شركة (ب)

قائمة التغير فى حقوق الملكية

	رأس المال	الأرباح المرحلة	المجموع
الرصيد فى ٣٠ يونية ٢٠١٥	٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
ربح السنة المنتهية فى ٣٠ يونية ٢٠١٦ كما تم تعديله		٩ ٤٥٠	٩ ٤٥٠
الرصيد فى ١ يوليو ٢٠١٦	٥ ٠٠٠	٢٩ ٤٥٠	٣٤ ٤٥٠
ربح السنة المنتهية فى ٣٠ يونية ٢٠١٧		١٦ ٨٠٠	١٦ ٨٠٠
الرصيد فى ١ يوليو ٢٠١٨	**٥ ٠٠٠**	**٤٦ ٢٥٠**	**٥١ ٢٥٠**

بيانات مستخرجة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

١- تم إدراج بعض المنتجات (التى سبق للشركة "ب" أن باعتها خلال عام ٢٠١٦) بالخطأ ضمن المخزون في ٣٠ يونية ٢٠١٧ مبلغ ٦٥٠٠، وقد تم تعديل القوائم المالية في ٢٠١٦ لتصحيح هذا الخطأ. وفيما يلي ملخصاً لتأثير إعادة عرض هذه القوائم المالية علماً بأنه لا يوجد تأثير على عام ٢٠١٧.

	التأثير على ٢٠١٦
(زيادة) فى تكلفة البضاعة المباعة	(٦ ٥٠٠)
الانخفاض فى مصروف ضرائب الدخل	١ ٩٥٠
(الانخفاض) فى الربح	(٤ ٥٥٠)
(الانخفاض) فى المخزون	(٦ ٥٠٠)
الانخفاض فى التزام ضريبة الدخل	١ ٩٥٠
(الانخفاض) فى حقوق الملكية	(٤ ٥٥٠)

شركة (ب)

بيانات مستخرجة من قائمة الأرباح المرحلة

	٢٠١٧	٢٠١٦
	جنيه	جنيه
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل	٣٤ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
تصحيح خطأ محاسبى		
(صافي الأثر بعد خصم ضريبة الدخل بمبلغ ١٩٥٠)	(٤ ٥٥٠)	-
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	٢٩ ٤٥٠	٢٠ ٠٠٠
صافي الربح (٢٠١٦: معدل بتصحيح الخطأ)	١٦ ٨٠٠	٩ ٤٥٠
رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة	٤٦ ٢٥٠	٢٩ ٤٥٠



معيار المحاسبة المصرى رقم (٧)

الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٧)

الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٧)

الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية

هدف المعيار

١ – يهدف هذا المعيار إلى شرح:

(أ) متى يجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية بناءً على أحداث تقع بعد الفترة المالية.

و (ب) الإفصاحات التى يجب أن توفرها المنشأة عن تاريخ إصدار القوائم المالية وكذلك عن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية.

كما يتطلب المعيار أيضاً ضرورة عدم قيام المنشأة بإعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية إذا كانت هناك أحداث تقع بعد الفترة المالية تشير إلى أن فرض الاستمرارية ليس مناسباً.

نطاق المعيار

٢ – يطبق هذا المعيار فى المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية.

تعريفات

٣ – تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية: هى تلك الأحداث التى تقع بين تاريخ نهاية الفترة المالية وتاريخ إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث فى صالح المنشأة أو فى غير صالحها. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:

(أ) أحداث توفر أدلة إضافية عن حالات كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية وتتطلب تعديل فى القوائم المالية.

و (ب) أحداث تشير إلى حالات نشأت بعد تاريخ نهاية الفترة المالية ولا تتطلب تعديل فى القوائم المالية، وقد تتطلب فقط الإفصاح عنها فى هذه القوائم.

٤ – تختلف الإجراءات التى تتبع لإصدار القوائم المالية باختلاف هيكل الإدارة والمتطلبات القانونية والإجراءات التى تتبع فى إعداد والانتهاء من القوائم المالية.

٥ – تلتزم الشركات بتقديم القوائم المالية للمساهمين لاعتمادها بعد أن يكون قد تم إصدارها من الإدارة وفى هذه الحالة يعتبر تاريخ إصدار القوائم المالية هو تاريخ إصدارها من الإدارة وليس تاريخ اعتماد القوائم المالية من قبل المساهمين.

مثال:

فى ٢٨ فبراير ٢٠١٣ انتهت إدارة المنشأة من إعداد مسودة القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٢، وفى ١٨ مارس ٢٠١٣ قام مجلس الإدارة بفحص القوائم المالية وإصدارها، وفى ١٩ مارس ٢٠١٣ أعلنت المنشأة عن أرباحها وعن بعض المعلومات المالية الأخرى، وفى أول أبريل ٢٠١٣ تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين، وفى ١٥ مايو٢٠١٣ اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين فى اجتماعها السنوى القوائم المالية وتم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية فى ١٧ مايو٢٠١٣.

فى هذه الحالة يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو ١٨ مارس ٢٠١٣ (تاريخ إصدارها بواسطة مجلس الإدارة).

٦- في بعض الحالات تكون إدارة المنشأة ملزمة بإصدار قوائمها المالية إلى جهة مشرفة عليها (والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين) للاعتماد. في هذه الحالات فإن القوائم المالية يكون قد تم إصدارها في تاريخ قيام الإدارة بإصدارها لهذه الجهة المشرفة عليها.

مثال:

فى ١٨ مارس ٢٠٠٤ أصدرت إدارة المنشأة القوائم المالية للجهة المشرفة عليها والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين وربما قد تتضمن ممثلين عن العاملين وأطرافاً خارجية لها مصلحة في المنشأة، وفى ٢٦ مارس ٢٠٠٤ وافقت هذه الجهة المشرفة على القوائم المالية، وفى أول أبريل ٢٠٠٤ تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين، وفى ١٥ مايو٢٠٠٤ اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين في اجتماعها السنوي القوائم المالية وتم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية في ١٧ مايو٢٠٠٤.

في هذه الحالة تكون القوائم المالية قد تم إصدارها في ١٨ مارس ٢٠٠٤ (تاريخ إرسال الإدارة للقوائم المالية للجهة المشرفة).

٧- تتضمن الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية جميع الأحداث التى تقع حتى تاريخ إصدار القوائم المالية حتى ولو كانت هذه الأحداث قد تمت بعد نشر معلومات عن الأرباح أو أية معلومات مالية وقبل إصدار القوائم المالية.

الاعتراف والقياس

أحداث تقع بعد الفترة المالية وتتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

٨ – على المنشأة أن تعدل القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التالية للفترة المالية والتى تستوجب تعديل القوائم المالية.

٩ – فيما يلي أمثلة للأحداث التى تقع بعد الفترة المالية والتى تستوجب أن تعدل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية أو أن تدرج بها عناصر لم تكن قد أدرجت:

(أ) صدور حكم قضائى بعد الفترة المالية يكشف عن وجود التزام على المنشأة وكان هذا الالتزام قائماً بالفعل فى تاريخ نهاية الفترة المالية، وعليه فإنه يجب على المنشأة تعديل المخصصات المثبتة لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته، وعدم الاكتفاء بالإفصاح فقط عن هذا الالتزام المحتمل نظراً لأن الحكم القضائى يعتبر دليلاً إضافياً.

(ب) ظهور معلومات جديدة بعد الفترة المالية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد اعتراها اضمحلال فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو أن قيمة خسارة الاضمحلال السابق الاعتراف بها لهذا الأصل تحتاج إلى تعديل. ومثال ذلك ما يلي:

(١) إفلاس أحد العملاء والذي قد يحدث بعد الفترة المالية عادة ما يؤكد أن هناك خسارة محققة بالفعل فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى حساب العملاء وأن المنشأة فى حاجة إلى تعديل القيمة المدرجة لحساب العملاء.

و (٢) بيع المخزون بعد الفترة المالية قد يوفر دليلاً على صافي القيمة البيعية لهذا المخزون فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

(ج) التعرف بعد الفترة المالية على التكلفة الفعلية لشراء أصل تم قبل تاريخ نهاية الفترة المالية أو المتحصلات الفعلية من عملية بيع أصل تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

(د) التعرف بعد الفترة المالية على مبالغ المشاركة فى الأرباح أو مدفوعات المكافآت إذا كان هناك التزام قانونى أو حكمى على المنشأة لأداء تلك المدفوعات كنتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

(هـ) اكتشاف غش أو خطأ يشير إلى أن القوائم المالية لم تكن سليمة.

أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

١٠ –لا تعدل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية والتى لا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية.

١١ – من أمثلة الأحداث التالية للفترة المالية والتى لا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية، الانخفاض فى القيمة السوقية لبعض الاستثمارات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية. فالانخفاض فى القيمة السوقية هنا لا يتعلق بحالة الاستثمار فى تاريخ نهاية الفترة المالية ولكنه يعكس ظروف حدثت خلال الفترة اللاحقة. وبناء على ذلك لا تعدل المنشأة المبالغ المدرجة بالقوائم المالية والخاصة بالاستثمارات. وبالمثل فليس على المنشأة أن تعدل مبالغ الاستثمارات المفصح عنها فى تاريخ نهاية الفترة المالية على الرغم من أنها قد تحتاج لإضافة إيضاح آخر طبقاً للفقرة "٢١" من هذا المعيار.

التوزيعات

١٢ – إذا أعلنت المنشأة عن توزيعات لحائزى أدوات الملكية بعد الفترة المالية فإنه لا يجوز للمنشأة أن تدرج هذه التوزيعات كالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٣ – إذا كانت التوزيعات قد تم إعلانها (تم إعتمادها بواسطة الإدارة المعنية) بعد الفترة المالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية، فإنه لا يتم الاعتراف بهذه التوزيعات كالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية لأنه لا يوجد التزام حالى. مثل هذه التوزيعات يتم الإفصاح عنها فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية".

الإستمرارية

١٤ –لا يجوز للمنشأة أن تعد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية إذا كانت الإدارة تنوى بعد الفترة المالية تصفية المنشأة أو أن تتوقف عن مزاولة النشاط ولا يوجد لديها بديل آخر معقول سوى ذلك.

١٥ – قد يستدعى التدهور فى نتائج التشغيل والمركز المالى بعد الفترة المالية دراسة ما إذا كان فرض الاستمرارية مازال مناسباً من عدمه. فإذا لم يعد فرض الاستمرارية مناسباً، فإن تأثير ذلك يكون خطيراً جداً حيث يتطلب هذا المعيار تعديلاً جوهرياً فى أساس المحاسبة أكثر من مجرد تعديل المبالغ المعترف بها وفقاً لأساس المحاسبة المتبع.

١٦- يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية " إفصاحات محددة عما إذا كان:

(أ) لم يتم إعداد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية.

أو(ب) إذا كانت الإدارة على دراية بحالات عدم تأكد هامة تتعلق بأحداث أو ظروف قد تشير إلى وجود شك كبير فى قدرة المنشأة على الاستمرار فى مزاولة النشاط. وقد تنشأ هذه الأحداث أو الظروف- والتى تتطلب الإفصاح عنها- بعد الفترة المالية.

الإفصاح

تاريخ الإصدار

١٧- على المنشأة أن تفصح عن تاريخ إصدار القوائم المالية والسلطة التى قامت باعتمادها. وإذا كان لمالكى المنشأة أو الآخرين الحق فى تعديل القوائم المالية بعد إصدارها فيجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة.

١٨- من المهم لمستخدمى القوائم المالية معرفة تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية حيث أن هذه القوائم المالية لن تعكس الأحداث التى قد تتم بعد ذلك.

تحديث الإفصاح عن الحالات التى كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية

١٩- إذا حصلت المنشأة على معلومات بعد الفترة المالية عن حالات كانت قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية، فيجب على المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات التى تتعلق بتلك الأحداث فى ضوء المعلومات الجديدة.

٢٠- فى بعض الحالات تحتاج المنشأة إلى تحديث الإفصاحات بالقوائم المالية لتعكس المعلومات التى حصلت عليها بعد الفترة المالية، حتى لو لم تكن هذه الأحداث تؤثر على المبالغ المعترف بها بالقوائم المالية للمنشأة. ومن أمثلة ذلك توافر دليل بعد الفترة المالية عن التزام محتمل كان قائماً فى تاريخ نهاية الفترة المالية. وبالإضافة إلى الأخذ فى الاعتبار ما إذا كان ذلك يستدعى تكوين مخصص أو تعديله طبقاً لنص معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) فعلى المنشأة أن تقوم بتحديث الإفصاحات عن الالتزام المحتمل فى ضوء هذا الدليل.

أحداث تقع بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى القوائم المالية

٢١-إذا كانت الأحداث التالية للفترة المالية والتى لا تستوجب تعديلاً فى القوائم المالية جوهرية ويؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدمي القوائم المالية على التقييم الصحيح واتخاذ القرارات السليمة بناء على هذه القوائم المالية، فعلى المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل مجموعة هامة من تلك الأحداث.

(أ) طبيعة الحدث.

و (ب) تقدير الأثر المالى للحدث أو ذكر عدم إمكان تقديره.

٢٢- فيما يلي أمثلة على أحداث تقع فى المنشأة بعد الفترة المالية ولا تتطلب تعديلاً فى قوائمها المالية والتى من الأهمية بحيث يؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم هذه القوائم المالية على التقييم الصحيح واتخاذ القرارات السليمة:

(أ) عملية اندماج كبيرة بعد الفترة المالية أو استبعاد إحدى الشركات التابعة الهامة.

و (ب) الإعلان عن خطة للتوقف عن جزء من النشاط أو استبعاد أصول أو سداد التزامات تتعلق بالتوقف عن مزاولة جزء من النشاط أو الدخول فى عقد ارتباط لبيع هذه الأصول أو سداد تلك الالتزامات.

و (ج) شراء أو استبعاد أصول هامة أو مصادرة أصول هامة بواسطة.

و (د) دمار أحد المصانع الكبرى بالحريق بعد الفترة المالية.

و (هـ) الإعلان عن أو البدء فى تنفيذ عملية إعادة هيكلة هامة.

و (و) المعاملات الهامة على الأسهم العادية والمعاملات المحتملة على الأسهم العادية بعد الفترة المالية.

و (ز) التغيرات الكبيرة غير العادية بعد الفترة المالية فى قيم الأصول أو أسعار الصرف.

و (ح) التغيرات فى معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب التى تم إقرارها أو الإعلان عنها بعد الفترة المالية والتى لها تأثير هام على عبء الضرائب المؤجلة كأصول والتزامات (أنظر معيار المحاسبة المصري (٢٤)).

و (ط) الدخول فى ارتباطات هامة أو التزامات محتملة مثل إصدار ضمانات هامة.

و (ى) الشروع فى رفع دعوى قضائية كبيرة بسبب أحداث تمت بعد الفترة المالية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)

الأصول الثابتة وإهلاكاتها

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)

الأصول الثابتة وإهلاكاتها

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)

الأصول الثابتة وإهلاكاتها

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة بحيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية أن يستشفوا معلومات حول استثمار المنشأة فى تلك الأصول والتغير فى مثل هذا الاستثمار.

تتمثل الموضوعات الرئيسية فيما يتعلق بالمحاسبة عن الأصول الثابتة فى الاعتراف بالأصول وتحديد قيمها الدفترية بالإضافة إلى أعباء الإهلاك وخسائر الاضمحلال التى يعترف بها بالنسبة لتلك الأصول.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن الأصول الثابتة ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبى مصرى آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.

٣- لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول الثابتة المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

أو (ب) الأصول الحيوية المرتبطة بالنشاط الزراعي (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) "الزراعة").

أو (ج) الاعتراف بأصول الاستكشاف والتقييم وقياسها (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) "التنقيب عن وتقييم الموارد المعدنية").

أو (د) حقوق التعدين والاحتياطيات التعدينية مثل البترول والغاز الطبيعى والموارد غير المتجددة المماثلة.

إلا أن هذا المعيار يطبق على الأصول الثابتة المستخدمة فى تطوير أو صيانة الأصول المُعرَفة فى (ب) إلى (د) أعلاه.

٤- فى بعض الحالات قد تسمح معايير محاسبة مصرية أخرى بالاعتراف ببند من بنود الأصول الثابتة بناء على منهج مختلف عن ذلك المُتَبعْ فى هذا المعيار. ومع ذلك وفى مثل هذه الحالات فإن الجوانب الأخرى من المعالجة المحاسبية لهذه الأصول بما فى ذلك الإهلاك تتحدد طبقاً لمتطلبات هذا المعيار.

٥- على المنشأة في استخدامها لنموذج التكلفة فى معالجة الاستثمار العقارى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) "الإستثمار العقارى" أن تستخدم نموذج التكلفة الوارد فى هذا المعيار.

تعريفات

٦- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

القيمة الدفترية: هى القيمة المعترف بها للأصل بعد خصم مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

التكلفة: هى المبلغ المدفوع من نقدية أو ما فى حكمها أو القيمة العادلة لمقابل آخر تم تقديمة لاقتناء أصل وذلك فى توقيت اقتناء أو إنشاء الأصل أوهو المبلغ المنسوب لهذا الأصل عند الاعتراف الأولى به طبقاً للمتطلبات المحددة فى معايير محاسبة مصرية أخرى (عندما ينطبق ذلك مثل معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم").

القيمة القابلة للإهلاك: هى تكلفة الأصل أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة مخصوماً منها القيمة التخريدية له.

الإهلاك: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك لأصل على العمر الإنتاجى المقدر لهذا الأصل.

القيمة من وجهة نظر المنشأة: هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية التى تتوقع منشأة أن تحصل عليها من الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه فى نهاية عمره الإنتاجى المقدر أو التى تتوقع أن تتحملها عند تسوية التزام.

القيمة العادلة: هى السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

خسارة الاضمحلال: هى المبلغ الذي تزيد به القيمة الدفترية لأصل عن قيمته الاستردادية.

الأصول الثابتة: هى البنود الملموسة التى:

(أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو فى التأجير للغير أو فى أغراضها الإدارية.

و (ب) من المتوقع استخدامها على مدار أكثر من فترة واحدة.

القيمة القابلة للاسترداد: هى القيمة العادلة للأصل (مخصوماً منها التكاليف اللازمة للبيع)، أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.

القيمة التخريدية لأصل: هى القيمة المقدرة التى يمكن لمنشأة أن تحصل عليها حالياً من التصرف فى الأصل بعد خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد لو كان الأصل فى العمر وعلى الحالة المتوقع أن يكون عليها فى نهاية العمر الإنتاجى المقدر للأصل.

العمر الإنتاجى المقدر لأصل هو:

(أ) الفترة التى تتوقع المنشأة أن يكون الأصل متاحاً خلالها للاستخدام.

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي تتوقع المنشأة أن تحصل عليها من الأصل.

الاعتراف

٧- يعترف بتكلفة أى بند من بنود الأصول الثابتة كأصل فقط عندما:

(أ) يكون من المرجح أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة من هذا البند.

و (ب) يمكن قياس تكلفة البند بدرجة يعتمد عليها.

٨- عادة ما يتم الاحتفاظ بقطع الغيار ومعدات الصيانة كمخزون على أن يعترف بها كمصروف في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) مع استخدامها. ومع ذلك فإن قطع الغيار الإستراتيجية (الرئيسية) وكذا المعدات الاحتياطية تصلح لأن تكون أصولاً ثابتة عندما تتوقع المنشأة أن تستخدمها خلال أكثر من فترة واحدة.

٩- لا يصف هذا المعيار وحدة القياس التى تستخدم لأغراض الاعتراف أو بمعنى آخر ما الذي يمكن أن يشكل بنداً من بنود الأصول الثابتة. لذا يتطلب الأمر استخدام التقدير الحكمى فى تطبيق شروط الاعتراف بالأصول الثابتة وفقاً للظروف المحددة لكل منشأة. فقد يكون من الملائم تجميع البنود التى لا تعتبر بمفردها ذات أهمية نسبية مثل العدد والأدوات والاسطمبات على أن تُطبَق شروط الاعتراف على القيمة المجمعة لتلك البنود.

١٠- تقوم المنشأة – طبقاً لمبدأ الاعتراف هذا – بتقييم تكاليف كافة أصولها الثابتة فى الفترة التى تتحمل فيها تلك التكاليف. وتتضمن تلك التكاليف ما تحملته المنشأة من تكاليفٍ أولية فى اقتناء أو إنشاء الأصل وكذا التكاليف التى تتحملها لاحقاً فى الإضافة على هذا الأصل أو فى إحلال جزء منه أو فى صيانته.

التكاليف الأولية

١١- قد يتم اقتناء بنود أصول ثابتة لأسباب ترتبط بالمحافظة على البيئة أو بتحقيق مستوى معين من الأمان. وعلى الرغم من أن اقتناء مثل هذه الأصول لا يؤدى بصورة مباشرة إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية لأي أصل بعينه من الأصول الثابتة القائمة إلا أنه قد يكون ضرورياً لحصول المنشأة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى. فى هذه الحالة فإن تلك الأصول ترقى للاعتراف بها كأصول ثابتة لأنها تمكن المنشأة من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من أصول أخرى مرتبطة بها تزيد عما كان يمكن الحصول عليه لو لم تكن تلك الأصول الثابتة قد اقتنيت. فعلى سبيل المثال: قد يقوم أحد مصنعى الكيماويات بتطبيق عمليات جديدة للتعامل مع المواد الكيمائية بما يتوافق مع اشتراطات الجهات المعنية بالحفاظ على البيئة فيما يتعلق بإنتاج وتخزين المواد الكيماوية الخطرة. وفى هذه الحالة يتم الاعتراف بالتحسينات على المصنع كأصل ثابت نظراً لأن المنشأة لن تكون قادرة على إنتاج وبيع الكيماويات بدون إدخال تلك التحسينات. ومع هذا يتم مراجعة صافي القيمة الدفترية لتلك الأصول والأصول المتعلقة بها لتحديد أى اضمحلال فى قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

التكاليف اللاحقة

١٢- فى ضوء مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧" لا تعترف المنشأة بتكاليف الخدمة اليومية لأصل ضمن القيمة الدفترية لهذا الأصل. وبدلاً من ذلك تعترف المنشأة بهذه التكاليف فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عند تحملها. وتتمثل تكاليف الخدمة اليومية بصفة أساسية تكاليف العمالة والمواد المستخدمة وقد تتضمن تكلفة القطع الصغيرة. وهذه النفقات غالبا ما توصف بأنها "إصلاح وصيانة" للأصل الثابت.

١٣- قد يتطلب الأمر من منشأة القيام باستبدال أجزاء ببعض بنود أصولها الثابتة على فترات دورية. فقد يكون مطلوباً – مثلاً – إعادة تبطين فرن بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام أو استبدال المكونات الداخلية لطائرة مثل المقاعد والمطابخ عدة مرات خلال العمر الافتراضى لهيكل الطائرة. كما قد يتم اقتناء أصول ثابتة أيضاً إما بغرض التقليل من الإحلال المتكرر (مثلما يحدث من استبدال الحوائط الداخلية لمبنى) أو بغرض القيام

بإحلال غير متكرر. وفى ضوء مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧"، تعترف المنشأة ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت بالتكلفة التى تتحملها فى استبدال جزء من هذا الأصل في تاريخ تحمل تلك التكلفة وذلك إذا كان الجزء البديل يفى بشروط الاعتراف فى ذلك التاريخ. ويتم استبعاد القيمة الدفترية للأجزاء المستبدلة طبقاً لأحكام الاستبعاد الواردة بالفقرات من "٦٧" إلى "٧٢" من هذا المعيار.

١٤- قد يكون أحد شروط الاستمرار فى تشغيل بند من بنود الأصول الثابتة (طائرة على سبيل المثال) ، القيام بإجراء فحوص رئيسية بصفة دورية للكشف عن الأعطال والعيوب بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تقوم باستبدال أجزاء من هذا البند. وكلما قامت المنشأة بفحص من تلك الفحوص الرئيسية فإنها تعترف بتكلفة ذلك الفحص ضمن القيمة الدفترية للأصل كإحلال وذلك إذا كانت تكلفة الفحص تفى بشروط الاعتراف فى ذلك التاريخ. ويتم استبعاد أى قيمة دفترية متبقية من تكاليف الفحص السابق (بخلاف الأجزاء المادية) من الأصل. ويحدث هذا الاستبعاد بغض النظر عما إذا كانت تكلفة ذلك الفحص السابق قد تحددت وقت إجراء المعاملة التى ترتب عليها اقتناء الأصل أو إنشائه. ولأغراض استبعاد القيمة الدفترية المتبقية من الفحص السابق يمكن للمنشأة – إذا لزم الأمر – أن تستخدم التكلفة المقدرة لفحص مستقبلى مماثل كمؤشر لما كانت عليه تكلفة الفحص القائم ضمن مكونات الأصل عندما تم اقتناء أو إنشاء ذلك الأصل.

القياس عند الاعتراف

١٥- يتم قياس أى أصل يفى بشروط الاعتراف به كأصل ثابت على أساس تكلفته.

عناصر التكلفة

١٦- تشمل تكلفة الأصل الثابت:

(أ) سعر شرائه شاملاً رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة وبعد استنزال كافة الخصومات التجارية والمسموحات.

(ب) أى تكاليف تتعلق مباشرةً للوصول بالأصل للموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة.

(ج) التقدير الأولى للتكاليف اللازمة لفك وإزالة الأصل وإعادة الموقع المقام عليه الأصل إلى حالته الأصلية وهي الالتزام الذي تتحمله المنشأة سواء عندما يتم اقتناء الأصل أو كنتيجةً لاستخدامه خلال فترة معينة فى أغراض أخرى بخلاف إنتاج مخزون خلال تلك الفترة.

١٧- من أمثلة التكاليف المباشرة المتعلقة بالأصل الثابت:

(أ) تكاليف مزايا العاملين (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين") والناتجة بصورة مباشرة من إنشاء أو اقتناء الأصل.

و (ب) تكاليف إعداد الموقع.

و (ج) التكاليف الأولية للتسليم والمناولة.

و (د) تكاليف التجميع والتركيب.

و (هـ) تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بالشكل المناسب وذلك بعد خصم صافي المتحصلات من بيع أية وحدات أنتجت أثناء إعداد الأصل للوصول إلى ذلك الموقع وتلك الحالة من التشغيل (على سبيل المثال: العينات المنتجة فى مرحلة اختبار المعدات).

و (و) الأتعاب المهنية.

١٨- تطبق المنشأة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" على التكاليف المترتبة على التزام المنشأة بفك وإزالة وإعادة تسوية الموقع المقام عليه الأصل إلى حالته الأصلية والتى تتحملها المنشأة خلال فترة زمنية معينة كنتيجة لاستخدام هذا الأصل فى إنتاج مخزون خلال تلك الفترة. ويتم تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" فى الاعتراف بالتزام المنشأة وفى قياس ذات الالتزام المترتب على التكاليف سواء التى وردت بهذه الفقرة والتى تتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢) أو التى وردت بالفقرة (١٦ج) من هذا المعيار والتى تتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠).

١٩- من أمثلة التكاليف التى لا تعد من تكاليف أصل ثابت:

(أ) تكاليف افتتاح منفذ جديد.

و (ب) تكاليف طرح منتج جديد أو خدمة جديدة (تشمل تكاليف الإعلانات والأنشطة الدعائية).

و (ج) تكاليف ممارسة العمل فى موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (تشمل تكاليف تدريب العاملين).

و (د) المصروفات الإدارية وعناصر التكاليف العامة الأخرى غير المباشرة.

٢٠- يتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت عندما يصل الأصل إلى الموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. ولذلك لا تضاف إلى القيمة الدفترية للأصل التكاليف التى تتحملها منشأة فى استخدام أصل أو فى تغيير موقعه. فعلى سبيل المثال لا تدخل التكاليف التالية ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت:

(أ) التكاليف التى تتحملها منشأة بعد أن يكون الأصل مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة له من قبل الإدارة ولكنه لم يتم تشغيله أو أن يكون تشغيله بأقل من طاقته الإنتاجية القصوى.

و (ب) خسائر التشغيل الأولية مثل تلك التى تتحملها منشأة خلال المرحلة التى يتطور فيها الطلب على مخرجات أصل ثابت.

و (ج) تكاليف تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من أو كل عمليات المنشأة.

٢١- تحدث بعض العمليات مع إنشاء أو تطوير أصل ثابت ولكنها لا تكون ضرورية للوصول بالأصل إلى الموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة. وقد تحدث مثل تلك العمليات العرضية قبل أو فى أثناء القيام بأنشطة الإنشاء أو التطوير. وعلى سبيل المثال فقد يتحقق دخل عن طريق استخدام الموقع الذي سيقام عليه مبنى كموقف سيارات لحين الشروع فى أعمال إنشاء المبنى. ونظراً لأن العمليات العرضية ليست ضرورية للوصول بالأصل الثابت إلى الموقع والحالة التى يصبح عندها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة، لذا يُعترف بعناصر الدخل والمصروفات المرتبطة بالعمليات العرضية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وتدرج ضمن تبويبات الدخل والمصروف المناسبة.

٢٢- يتم تحديد تكلفة الأصل الذي يتم إنشاؤه ذاتياً بنفس الأسس المستخدمة فى حالة الأصل المقتنى. وإذا كانت المنشأة تقوم بتصنيع أصول متماثلة بغرض بيعها فى إطار نشاطها المعتاد فإن تكلفة الأصول عادةً تكون هى نفس تكلفة إنشاء أصول بغرض البيع (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون") لذا وللوصول إلى هذه التكلفة يتم استبعاد أية أرباح داخلية. وبالمثل فلا تُدرج تكلفة الفاقد غير الطبيعى من المواد الخام أو العمالة أو الموارد الأخرى التى تحملتها المنشأة فى أصل مُنشأ ذاتياً ضمن تكلفة الأصل. ويضع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكلفة الاقتراض" شروطاً معينة للاعتراف بالفوائد كأحد مكونات القيمة الدفترية للأصل الثابت المنشأ ذاتياً.

قياس التكلفة

٢٣- تقاس تكلفة أى بند من بنود الأصول الثابتة بالمعادل لسعره النقدي فى تاريخ الاعتراف بالبند. وعندما يؤجل سداد ثمن الأصل الثابت لفترة تتعدى الشروط العادية للائتمان، تعترف المنشأة بالفرق بين المعادل للسعر النقدي وإجمالى المدفوعات كفائدة (تكاليف تمويل) على مدار فترة الائتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٤).

٢٤- قد يقتنى بند أو أكثر من بنود الأصول الثابتة فى مبادلة مع أصل غير نقدي أو أصول غير نقدية أو تشكيلة من أصول نقدية وغير نقدية. وتشير المناقشة التالية ببساطة إلى مبادلة أحد الأصول غير النقدية مع أصل آخر غير نقدي ولكنها تنطبق أيضاً على كل المبادلات المُعرَفة بالعبارة الأولى من هذه الفقرة. ويتم قياس تكلفة ذلك الأصل الثابت بالقيمة العادلة إلا إذا:

(أ) افتقدت عملية التبادل للجوهر التجارى.

أو (ب) لم تكن القيمة العادلة للأصل الذي تم استلامه وللأصل المستبدل قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها.

ويتم قياس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى ولو لم يكن باستطاعة المنشأة استبعاد الأصل المستبدل من دفاترها فى الحال. وإذا لم يقاس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة فتقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل.

٢٥- تحدد المنشأة ما إذا كانت عملية التبادل تتسم بجوهر تجارى وذلك بالنظر إلى مدى توقع المنشأة أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية كنتيجة لهذه العملية. وتتسم عملية التبادل بجوهر تجارى عندما:

(أ) تختلف مواصفات التدفقات النقدية للأصل المستلم (من حيث الخطر والتوقيت والقيمة) عن مواصفات التدفقات النقدية للأصل المستبدل.

أو (ب) تتغير "القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة" لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بعملية التبادل.

و (ج) يكون الاختلاف الحادث فى (أ) أو (ب) جوهرياً بالقياس للقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولأغراض تحديد ما إذا كانت عملية التبادل تتسم بجوهر تجارى، فإن القيمة المحددة من وجهة نظر المنشأة لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثر بعملية التبادل يجب أن يعكس تدفقات نقدية بعد الضريبة. وقد تكون نتيجة هذا التحليل واضحة دون الحاجة إلى قيام المنشأة بإجراء عمليات حسابية مفصلة.

٢٦- تكون القيمة العادلة لأصل قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها إذا:

(أ) كان الاختلاف بين التقديرات المعقولة للقيمة العادلة فى المدى الذي يضمها غير مؤثر بالنسبة لهذا الأصل.

أو (ب) كان يمكن تحديد احتمال كل تقدير من التقديرات المختلفة داخل هذا المدى بدرجة معقولة واستخدام تلك الاحتمالات فى تقدير القيمة العادلة.

إذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة سواءً للأصل المستلم أوللأصل المستبدل بدرجة يعتمد عليها عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المستبدل فى قياس تكلفة الأصل المستلم ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم يمكن إثباتها بطريقة أو ضح.

٢٧- يعالج الأصل الثابت الذي يحوزه مستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي وذلك وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩).

٢٨- يمكن أن تُخفَضْ القيمة الدفترية لأصل ثابت بقيمة المنح المتعلقة بهذا الأصل طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات.

القياس بعد الاعتراف

٢٩- عندما تقوم المنشأة بتحديد السياسة المحاسبية التى سيتم تطبيقها على فئة من فئات تبويب الأصول الثابتة (مثل: الأراضى أو المبانى الخ) فيجب عليها أن تطبق نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٣٠".

نموذج التكلفة

٣٠- فى ظل هذا النموذج يتم إثبات أى بند من بنود الأصول الثابتة - بعد الاعتراف به كأصل - على أساس تكلفته مخصوماً منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

نموذج إعادة التقييم

من ٣١ إلى ٤٢ ملغاة.

الإهلاك

٤٣- **يتم إهلاك كل جزء من الأجزاء المكونة لبند من بنود الأصول الثابتة (القابلة للإهلاك) بصورة مستقلة إذا كانت تكلفة ذلك الجزء تتسم بالأهمية النسبية لإجمالى تكلفة البند.**

٤٤- تقوم المنشأة بتوزيع القيمة التى تم الاعتراف الأولى بها كأصل ثابت على الأجزاء المؤثرة المكونة لهذا الأصل على أن يتم إهلاك كل جزء من تلك الأجزاء على حده – وعلى سبيل المثال – فقد يكون من المناسب إهلاك هيكل ومحركات طائرة مملوكة للمنشأة كل على حده.

٤٥- قد يتفق أحد الأجزاء الهامة المكونة لأصل ثابت فى العمر الإنتاجى المقدر وفى طريقة إهلاكه مع العمر الإنتاجى المقدر وطريقة الإهلاك لجزء هام آخر من مكونات نفس الأصل، وفى مثل هذه الحالة يمكن أن تجمع مثل تلك الأجزاء عند تحديد عبء الإهلاك.

٤٦- عندما تقوم منشأة بإهلاك بعض الأجزاء من مكونات أصل ثابت بصورة منفردة، فإنها تقوم أيضاً بإهلاك المبلغ المتبقى من ذلك الأصل كوحدة واحدة بصورة منفردة. ويتكون المبلغ المتبقى من أجزاء من هذا الأصل لا يكون لأي منها (بصورة منفردة) قيمة مؤثرة. فإذا كانت للمنشأة توقعات متباينة لهذه الأجزاء فقد يكون من الضرورى استخدام أساليب تقريبية لإهلاك المبلغ المتبقى من الأصل والذي يتكون من تلك الأجزاء بطريقة تعبر بعدالة عن نمط استهلاك تلك الأجزاء و/أو العمر المقدر للاستفادة منها.

٤٧- قد تختار المنشأة أن تهلك بصورة منفردة تلك الأجزاء من الأصل الثابت التى ليست لها تكلفة مؤثرة بالقياس لإجمالى تكلفة ذلك الأصل.

٤٨- **يتم الاعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ما لم يدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل أخر.**

٤٩- يعترف عادة بعبء الإهلاك عن أى فترة فى الأرباح أو الخسائر لتلك الفترة. ومع ذلك فإن المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها أصل ثابت تستخدم فى بعض الأحيان فى إنتاج أصول أخرى – وفى هذه الحالة – فإن عبء الإهلاك يشكل جزءاً من تكلفة الأصول الأخرى ويدرج ضمن القيمة الدفترية لهذه الأصول. وعلى سبيل المثال، يتم إدراج إهلاك منشآت ومعدات المصنع ضمن تكلفة تحويل المخزون (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون"). وبالمثل فقد يتم إدراج إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة فى أنشطة تطوير ضمن تكلفة أصل غير ملموس أعترف به طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة".

القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك

٥٠- يجب أن توزع القيمة القابلة للإهلاك لأصل ثابت على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل.

٥١- يجب مراجعة القيمة التخريدية للأصل الثابت والعمر الإنتاجى المقدر له على الأقل فى نهاية كل سنة مالية، وعندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة فيجب معالجة ذلك التغيير (التغييرات) كتغيير فى تقدير محاسبى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٥٢- يتم الاعتراف بالإهلاك حتى ولو كانت القيمة العادلة للأصل تزيد عن قيمته الدفترية طالما لم تزد القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية. ولا تمنع الإصلاحات والصيانة التى تجرى على الأصل الحاجة لإهلاك ذلك الأصل.

٥٣- تتحدد قيمة الأصل القابل للإهلاك وذلك بعد خصم قيمته التخريدية. وفى الواقع العملى غالباً ما تكون قيمة الأصل التخريدية غير مؤثرة ولذا تصبح غير ذات أهمية نسبية عند حساب القيمة القابلة للإهلاك.

٥٤- قد تزيد القيمة التخريدية لأصل بحيث تصل إلى القيمة الدفترية للأصل أو تتجاوزها. وعندما يحدث ذلك يكون عبء إهلاك الأصل مسوياً للصفر ويظل كذلك حتى تنخفض القيمة التخريدية للأصل عن قيمته الدفترية.

٥٥- يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام – أى عندما يكون فى موقعه وحالته اللازمة التى يصبح معها مهيئاً للتشغيل بالطريقة المحددة من قبل الإدارة ويتوقف إهلاك الأصل بدءاً من التاريخين التاليين أيهما أسبق:

(١) التاريخ الذي يبوب فيه الأصل كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو يدرج فيه ضمن بنود جارى التخلص منها ومبوبة كمجموعة محتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢).

أو (٢) فى التاريخ الذي يستبعد فيه الأصل من الدفاتر.

وبالتالي فلا يتوقف الإهلاك عندما يصبح الأصل معطلاً أو عندما يستبعد من الاستخدام النشط إلا إذا أصبح الأصل مهلك دفترياً بالكامل. ومع ذلك فمن الممكن أن يكون مبلغ عبء الإهلاك مساوياً للصفر فى ظل طرق الإهلاك المبنية على

مدى استخدام الأصل (مثل طريقة الإهلاك على أساس الوحدات المنتجة) أثناء الفترات التى لا يتم خلالها إنتاج إلا إذا كان إهلاك الأصل خلال تلك الفترات يتم بناء على عوامل أخرى (بخلاف الاستخدام) كما هو وارد بالفقرة رقم "٥٦" من هذا المعيار.

٥٦–تستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية – التى يتضمنها أصل – بصفة أساسية من خلال استخدام المنشأة لهذا الأصل. ومع ذلك فى خلال الفترات التى يكون فيها الأصل معطلاً تؤدى عوامل أخرى – فى كثير من الأحيان – مثل التقادم الفنى أو التجارى والتآكل المادى إلى نقص المنافع الاقتصادية التى كان يمكن الحصول عليها من ذلك الأصل. وبناء على ذلك تؤخذ العوامل التالية فى الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى المقدر للأصل:

(أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة. ويقدر هذا الاستخدام بالاسترشاد بالطاقة أو المخرجات المتوقعة من الأصل.

(ب) التآكل المادى المتوقع الذي يعتمد على عوامل تشغيل الأصل مثل عدد الورديات التى من المقرر أن يستخدم الأصل طبقاً لها وبرامج المنشأة للإصلاح والصيانة ومدى العناية بالأصل والصيانة التى تجرى عليه بالفترات التى يكون الأصل خلالها معطلاً.

(ج) التقادم الفنى أو التجارى الناتج من التغيرات فى أو التحسينات على الإنتاج أو من التغير فى الطلب على مخرجات الأصل من سلع أو خدمات.

(د) المحددات القانونية أو غيرها من القيود المماثلة المفروضة على استخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء المدد المقررة لاستخدام أصل بموجب عقود أو ترتيبات.

٥٧– يتحدد العمر الإنتاجى المقدر للأصل فى ضوء المنفعة المتوقعة للمنشأة من هذا الأصل. وقد تنطوى سياسة المنشأة لإدارة الأصل على التخلص من الأصل بعد مدة زمنية محددة أو بعد استهلاك نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل. لذا فقد يقل العمر الإنتاجى المقدر لأصل ثابت عن العمر الاقتصادى له. إن تقدير الإدارة للعمر الإنتاجى المقدر الأصل هو من الأمور التى تخضع للحكم المهنى ويعتمد على خبرة المنشأة فى التعامل مع أصول مماثلة.

٥٨- تعتبر الأراضى والمبانى أصولاً منفصلة ويتم المحاسبة عنها بصورة مستقلة حتى لو تم اقتناؤهما معاً. – تتميز الأرض بأن العمر المقدر للاستفادة منها غير محدود ولذلك فلا يتم إهلاكها. فيما عدا بعض الاستثناءات مثل المحاجر والمواقع المستخدمة كمقالب للنفايات أما المبانى فإن العمر المقدر للاستفادة منها يعتبر محددا ولذلك فهى أصول قابله للإهلاك. ولا تؤثر أى زيادة فى قيمة الأرض المقام عليها المبنى على تحديد قيمة المبنى القابلة للإهلاك.

٥٩- عندما تتضمن تكلفة الأرض تكاليف فك وإزالة وترميم الموقع فإن تكلفة ذلك الجزء من الأرض يتم إهلاكه على مدار فترة المنافع التى تحصل عليها المنشأة من جراء تحمل تلك التكاليف. وفى بعض الحالات قد يكون للأرض ذاتها عمر محدد للاستفادة منها وعندئذ يتم إهلاكها بطريقة تعكس المنافع التى ستستخرج منها.

طريقة الإهلاك

٦٠- يجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة النمط الذي من المتوقع أن تستهلك المنشأة على أساسه المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل.

٦١- يجب أن يعاد النظر فى طريقة الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة فى نهاية كل سنة مالية على الأقل، وعندما يحدث تغيير مؤثر فى النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل فيجب تغيير طريقة الإهلاك لتعكس التغيير فى ذلك النمط. ويجب أن تتم المحاسبة عن هذا التغيير "كتغيير فى تقدير محاسبى" طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

٦٢- يمكن استخدام طرق متعددة للإهلاك لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك لأصل على أساس منتظم على مدار العمر الإنتاجى المقدر لذلك الأصل. وتتضمن هذه الطرق طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج. وينتج عن استخدام طريقة القسط الثابت توزيع عبء ثابت للإهلاك على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل إذا لم تتغير القيمة التخريدية له. وينتج عن استخدام طريقة القسط المتناقص توزيع عبء متناقص للإهلاك على مدار العمر المقدر للاستفادة من الأصل. وينتج عن استخدام طريقة وحدات الإنتاج توزيع عبء الإهلاك على أساس الاستخدام المتوقع للأصل أو على ماهو متوقع من مخرجات. وتختار المنشأة أفضل طريقة إهلاك تعكس بشكل وثيق النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية التى يتضمنها الأصل على أن تطبق تلك الطريقة بثبات من فترة إلى أخرى ما لم يحدث تغيير فى النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية.

الاضمحلال

٦٣- تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كان الأصل الثابت قد أضمحل. ويشرح ذلك المعيار كيفية قيام منشأة بمراجعة القيم الدفترية لأصولها وتحديد القيمة القابلة للاسترداد من الأصل ومتى تعترف المنشأة بخسارة الاضمحلال أو تعكس الخسارة المعترف بها.

٦٤- **ملغاة.**

التعويض عن الاضمحلال

٦٥-**على المنشأة أن تدرج فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) قيمة التعويض من طرف ثالث عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو التى تخلت عنها المنشأة عندما يصبح التعويض مستحقاً للمنشأة.**

٦٦- إن كل ما يحدث لاحقاً من اضمحلال أو خسائر فى بنود الأصول الثابتة، والمطالبات المرتبطة بتلك الأصول من طرف ثالث أو تعويضات مدفوعة عنها منه، وأية مشتريات، أو إنشاءات لأصول مستبدلة هى جميعها أحداث اقتصادية منفصلة ويتم المحاسبة عنها بشكل منفصل كما يلي:

(أ) يتم الاعتراف باضمحلال بنود الأصول الثابتة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و (ب) يتحدد الاستبعاد الدفترى لبنود الأصول الثابتة التى يتم تخريدها أو التخلص منها طبقاً لهذا المعيار.

و (ج) يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) التعويض من طرف ثالث عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو تخلت عنها المنشأة عندما يصبح التعويض مستحقاً للمنشأة.

و (د) تتحدد تكلفة بنود الأصول الثابتة التى تم إصلاحها أو المشتراة أو المنشأة كأصول مستبدلة طبقاً لهذا المعيار.

الاستبعاد من الدفاتر

٦٧- **على المنشأة أن تستبعد القيمة الدفترية للأصل الثابت من دفاترها:**
(أ) عندما يتم التخلص منه.
أو (ب) عندما لا تتوقع المنشأة أية منافع اقتصادية مستقبلية سواء من استخدامه أو التخلص منه.

٦٨-**يدرج ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) المكسب أو الخسارة من استبعاد الأصل الثابت عندما يتم استبعاد الأصل (إلا عندما يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) خلاف ذلك فى حالة البيع وإعادة التأجير). ولا يجب تبويب مثل هذه المكاسب كإيرادات.**

٦٨أ –ومع ذلك فعندما تقوم المنشأة بصورة روتينية –فى إطار أنشطتها المعتادة –ببيع أصول ثابتة كانت تحتفظ بها للتأجير للغير فعليها أن تحول تلك الأصول إلى المخزون بقيمتها الدفترية عندما تتوقف المنشأة عن تأجيرها للغير وتصبح تلك الأصول محتفظاً بها لغرض البيع. وفى هذه الحالة يتم الاعتراف بالعوائد من بيع تلك الأصول كإيراد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨). ولا يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) عندما يتم تحويل الأصول المحتفظ بها لغرض البيع –فى إطار النشاط المعتاد – إلى المخزون.

٦٩-يمكن أن يحدث التخلص من بند من بنود الأصول الثابتة بطرق مختلفة (مثال ذلك: من خلال البيع، أو التبرع). ولتحديد تاريخ التخلص من أصل تقوم المنشأة بتطبيق شروط الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع والواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨). وينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) على التخلص من الأصول من خلال البيع وإعادة الاستئجار.

٧٠-عندما تقوم منشأة – فى ظل مبدأ الاعتراف الوارد بالفقرة "٧" من هذا المعيار –بالاعتراف بتكلفة إحلال جزء من أصل ثابت ضمن القيمة الدفترية لذلك الأصل، فعليها فى هذه الحالة أن تستبعد القيمة الدفترية للجزء المستبدل بغض النظر عما إذا كان ذلك الجزء المستبدل (والذي حل محله جزء جديد) قد أُهلك بصورة منفصلة. وعندما لا تستطيع المنشأة فى الواقع العملى تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل فيمكنها فى هذه الحالة أن تستخدم تكلفة الإحلال (للجزء الذي حل محل المستبدل) كمؤشر عما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل فى الفترة التى تم خلالها اقتناؤه أو إنشاؤه.

٧١- يتحدد المكسب أو الخسارة من استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة من الدفاتر على أساس الفرق بين صافي العوائد من التخلص من البند -إن وجدت- والقيمة الدفترية للبند المستبعد.

٧٢- يتم الاعتراف الأولى بالمقابل المستحق للمنشأة –نتيجة التخلص من بند من بنود الأصول الثابتة – وذلك بالقيمة العادلة لهذا المقابل. وعندما يؤجل سداد المستحقات الناتجة عن التخلص من هذا البند فيتم الاعتراف الأولى بالعائد المستحق للمنشأة على أساس ما يعادل السعر النقدي. ويتم الاعتراف بالفرق بين: القيمة التعاقدية (الاسمية) للعائد المستحق، والمبلغ المعادل للسعر النقدي كإيراد فوائد يعكس العائد الفعال على المقابل المستحق للمنشأة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨).

الإفصاح

٧٣- يتم الإفصاح فى القوائم المالية عما يلي لكل مجموعة من مجموعات تبويب الأصول الثابتة:

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالى القيمة الدفترية (التكلفة).

و (ب) طرق الإهلاك المستخدمة.

و (ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

و (د) إجمالى القيمة الدفترية (التكلفة) ومجمع الإهلاك (مضافاً إليه مجمع خسائر الاضمحلال) فى بداية ونهاية الفترة.

و (هـ) تسوية بين القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة تبين ما يلي:

(١) الإضافات.

و (٢) الأصول التى بوبت طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) كأصول محتفظ بها لغرض البيع (أو ضمن مجموعة جارى التخلص منها ومبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع) والاستبعادات الأخرى.

و (٣) الأصول المقتناة من خلال معاملات تجميع الأعمال.

و (٤) خسارة الاضمحلال المعترف بها أو المرتدة فى الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيارالمحاسبة المصرى رقم (٣١).

و (٥) خسارة الاضمحلال والمعترف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و (٦) خسارة الاضمحلال التي تم ردها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و (٧) الإهلاك.

و (٨) صافي فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية من عملة القيد إلى عملة عرض مغايرة – بما فى ذلك ترجمة نشاط أجنبى إلى عملة عرض المنشأة التى يدخل النشاط الأجنبى فى قوائمها المالية.

و (٩) أية تغييرات أخرى.

٧٤- **على القوائم المالية أن تفصح أيضا عما يلي:**

(أ) مدى وجود أية قيود على ملكية المنشأة للأصول الثابتة وكذا الإفصاح عن الأصول الثابتة المرهونة كضمان لأية التزامات.

و (ب) قيمة المبالغ المنفقة والتى أدرجت ضمن القيمة الدفترية لأصل ثابت أثناء فترة أنشائه.

و (ج) قيمة الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً.

و (د) قيمة التعويض من طرف ثالث والذي أعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن بنود الأصول الثابتة التى اضمحلت أو فقدت أو تخلت عنها المنشأة ما لم يكن مفصحاً عنه كبند مستقل في قائمة الدخل.

٧٥- إن اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الإنتاجى المقدر للأصول هما من الأمور التى تعتمد على التقدير الحكمى للإدارة. لذا فإن الإفصاح عن طرق الإهلاك المستخدمة والأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول أو معدلات الإهلاك يوفر لمستخدمى القوائم المالية معلومات تساعدهم على مراجعة السياسات التى اختارتها الإدارة وتحقق إمكانية المقارنة مع منشآت أخرى.

ولأسباب مماثلة يكون من الضرورى الإفصاح عن:

(أ) الإهلاك سواء اعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أو كجزء من تكلفة أصول أخرى خلال الفترة.

و (ب) مجمع الإهلاك فى نهاية الفترة.

٧٦- تقوم المنشأة – طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) – بالإفصاح عن طبيعة وتأثير التغيير فى التقدير المحاسبى الذي يكون له تأثير على الفترة الحالية أو ينتظر أن يكون له تأثير فى فترات لاحقه. وقد ينشأ ذلك الإفصاح من تغييرات فى تقديرات تتعلق بما يلي:

(أ) القيم التخريدية .

و (ب) التكاليف المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت وتسوية الموقع.

و (ج) الأعمار الإنتاجية المقدرة للأصول الثابتة .

و (د) طرق الإهلاك.

٧٧- **ملغاة.**

٧٨- تفصح المنشأة عن المعلومات المتعلقة بالأصول الثابتة المضمحلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بالفقرة "٧٣- هـ (٤ – ٦) ".

٧٩- قد يجد مستخدمى القوائم المالية المعلومات التالية أيضاً ذات علاقة باحتياجاتهم من المعلومات، لذا فمن المفضل أن تقوم المنشآت بالإفصاح عن تلك القيم:

(أ) القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة بصفة مؤقتة.

و (ب) إجمالي القيمة الدفترية (التكلفة) للأصول التى أهلكت دفترياً بالكامل ولازالت تستخدم.

و (ج) صافي القيمة الدفترية للأصول المستبعدة من الاستخدام النشط وغير المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢).

و (د) القيمة العادلة للأصول الثابتة عندما يكون الاختلاف بينها وبين القيمة الدفترية لتلك الأصول – فى ظل استخدام نموذج التكلفة – ذو أهمية نسبية للمنشأة.

الأحكام الانتقالية

٨٠- علي المنشأة التي قامت بإعادة تقييم الأصول الثابتة في ظل هذا المعيار قبل التعديل، التحول إلي نموذج التكلفة، في هذه الحالة، يتعين علي المنشأة ألا تقوم بتطبيق هذا التغيير بأثر رجعي، أي لا تقوم بتعديل القيم الدفترية للأصول الثابتة ومجمع الإهلاك المتعلق بها، وبذلك تعتبر تلك القيم الدفترية في تاريخ التحول هي التكلفة ومجمع الإهلاك في بداية تطبيق هذا المعيار المعدل.

٨١- عند تطبيق أحكام الفقرة السابقة، في حالة وجود أي فائض إعادة تقييم مرتبط بالأصول الثابتة مدرج في جانب حقوق الملكية في تاريخ التحول إلي نموذج التكلفة، يمكن للمنشأة تحويل هذا الفائض إلي حساب الإرباح أو الخسائر المرحلة عندما يتم الاستغناء عن أو التخلص من الأصل، علماً بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل، وفي جميع الأحوال يجب الأخذ في الحسبان أي آثار ضريبية تترتب علي تحويل أي جزء من فائض إعادة التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة.

٨٢- علي المنشأة مراعاة متطلبات الإفصاح الواردة بالفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء "عند تطبيقها لنموذج التكلفة لأول مرة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)

المحاسبة عن المنح والإفصاح

عن المساعدات

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)
المحاسبة عن المنح الإفصاح عن المساعدات

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)
المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات

نطاق المعيار

١- **يطبق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن المنح وكذلك فى الإفصاح عن الأشكال الأخرى للمساعدات.**

٢- لا **يتناول** هذا المعيار ما يلي:

(أ) المشاكل الخاصة التي تنشأ عن المنح في القوائم المالية التي تعكس أثر التغير في مستويات الأسعار أو في المعلومات المتممة للقوائم ذات الطبيعة المشابهة.

(ب) المساعدات المقدمة إلى منشأة في شكل مزايا في تحديد الربح أو الخسارة الضريبية أو في تحديد الالتزام الضريبي (مثل الإعفاءات الضريبية والإهلاك المعجل وتخفيض معدلات الضريبة).

(ج) مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة.

(د) المنح الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الزراعة".

تعريفات

٣- **تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:**

<u>الحكومة</u>: يقصد بها الوزارات والمصالح والهيئات والجهات المماثلة المحلية أو الدولية.

<u>المساعدات</u>: هي كل إجراء يهدف إلى منح مزايا اقتصادية معينة إلى منشأة أو مجموعة من المنشآت طبقاً لشروط معينة. ولأغراض هذا المعيار لا تشمل المساعدات المزايا التى يتم توفيرها من خلال إجراءات غير مباشرة للتأثير على الظروف التجارية العامة مثل توفير البنية الأساسية فى المناطق التى يتم تنميتها أو فرض قيود تجارية على المنافسين.

<u>المنح</u>: هى مساعدات فى صورة تحويل موارد اقتصادية لمنشأة معينة فى مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التى تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به فى فترة سابقة، ويستثنى من ذلك المساعدات التى لا يمكن تحديد قيمة لها، وكذلك المعاملات مع الحكومة التى لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

المنح المرتبطة بأصول: تشمل المنح التى يكون شرطها الأساسى قيام المنشأة بشراء أو إنشاء أو اقتناء أصول طويلة الأجل بهذه المنحة، وقد تتضمن الشروط الإضافية الملحقة بالمنحة تحديد موقع هذه الأصول أو الفترة الزمنية التى تحصل خلالها على الأصل أو التى تحتفظ خلالها بذلك الأصل.

المنح المرتبطة بالدخل: وتشمل ما يقدم من منح خلاف المرتبطة بأصول.

القروض القابلة للتنازل عنها: هى القروض التى يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن استردادها تحت ظروف معينة.

القيمة العادلة: هى السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

٤- تتخذ المساعدات صوراً متعددة تختلف من حيث طبيعتها ومن حيث الشروط المرتبطة بها، فقد يكون الغرض من المساعدة تشجيع المنشأة على الشروع فى تنفيذ خطة عمل معينة ما كانت لتقدم عليها لولا حصولها على تلك المساعدة.

٥- قد يترتب على حصول المنشأة على مساعدات تأثير هام فى كيفية إعداد قوائمها المالية لسببين:

أولهما: إذا كانت المساعدة تنطوى على نقل بعض الموارد الاقتصادية إلى المنشاة فإن ذلك يستلزم إيجاد طريقة ملائمة للمحاسبة عن هذه الموارد.

وثانيهما: يفضل الإشارة إلى مدى استفادة المنشأة من مثل هذه المساعدات خلال الفترة التى تعد عنها تلك القوائم بما يسهل مقارنة القوائم المالية لتلك الفترة بنظائرها فى الفترات السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت المماثلة.

٦- يطلق أحياناً على المنح مسميات أخرى مثل المعونات أو الإعانات المالية.

المنح

٧- لا تثبت المنح، بما فى ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة، إلا إذا تم التأكد المناسب من الآتى:

(أ) مقدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنح.

و (ب) أن المنشأة سوف تتسلم المنح فعلاً.

٨- لا يجوز إثبات المنحة إلا إذا كان هناك تأكيد مناسب على مقدرة المنشأة بالوفاء بالشروط المصاحبة لها وأن المنشأة سوف تحصل على تلك المنحة. وجدير بالذكر أن مجرد حصول المنشأة على منحة معينة لا يعتبر فى حد ذاته دليل على أنه سيتم الوفاء بالشروط المرتبطة بها.

٩- لا تتأثر طريقة المحاسبة عن المنح بالأسلوب الذي تحصل به المنشأة على تلك المنح، ومن ثم يتم المحاسبة عن المنحة بنفس الطريقة سواء تم استلامها نقداً أو كتخفيض لالتزام مستحق.

١٠- تعالج القروض القابلة للتنازل عنها كمنح، إذا توافرت تأكيدات مناسبة على أن المنشأة ستفى بشروط التنازل عن القرض.

١٠أ- يتم معالجة المنفعة الناشئة عن الحصول على قرض بسعر فائدة منخفض عن سعر السوق على أنها منحة. ويتم الاعتراف بالقرض وقياسه طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ويتم قياس المنفعة الناشئة عن الحصول على قرض بسعر فائدة منخفض عن السوق بالفرق بين القيمة الدفترية الأولية للقرض محسوباً طبقاً لمعيار (٤٧) والمتحصلات المستلمة. ويتم المحاسبة عن هذه المنفعة طبقاً لهذا المعيار. وعلى المنشأة أن تأخذ فى اعتبارها الشروط والالتزام التى تم أو يجب أن يتم الوفاء بها عند تحديد التكاليف التى منح القرض من أجل التعويض عنها.

١١- بمجرد إثبات المنحه يجب معالجة الأصول أو الالتزامات المحتملة المرتبطة بها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ""المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

١٢- يعترف بالمنح فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بطريقة منتظمة على مدار الفترات المالية التى تقوم فيها المنشأة بالاعتراف بالمصروفات التى مُنِحَت المنحة من أجل التعويض عنها.

١٣- هناك أسلوبان رئيسيان للمعالجة المحاسبية للمنح:

- مدخل رأس المال وبموجبه يعترف بقيمة المنحة ضمن الدخل الشامل الآخر.
- مدخل الدخل وبموجبه تعترف المنشأة بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار فترة مالية واحدة أو أكثر.

١٤- يستند مؤيدو مدخل رأس المال إلى المبررات الآتية:

(أ) إن المنح وسيلة من وسائل التمويل، وبالتالي تعامل كذلك فى قائمة المركز المالى وليس من خلال الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) لمقابلة بنود المصروفات التى تمولها هذه المنحة، وطالما أن هذه المنح لا ترد فيجب أن يعترف بهذه المنحة ضمن الدخل الشامل الآخر.

(ب) أن المنح لا تعتبر إيراداً تكتسبه المنشأة وبالتالي فليس من المناسب إظهارها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها تمثل حافزاً يقدم دون أن يقابلها تكلفة تتحملها المنشأة.

١٥- يستند مؤيدو مدخل الدخل إلى المبررات الآتية:

(أ) إن المنح ليست تمويلاً من المساهمين، وبالتالي يجب ألا تضاف إلى حقوق الملكية، وإنما يجب معالجتها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترات المحاسبية المناسبة.

(ب) من النادر أن تكون المنح بلا مقابل وإنما تحصل عليها المنشأة نتيجة التزامها بتنفيذ إجراءات معينة تحددها الجهة التى تقدم المنحة. وبالتالي يجب الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار الفترات المالية التى تقوم فيها المنشأة بالاعتراف بالمصروفات التى مُنحت المنحة من أجل التعويض عنها.

(ج) حيث أن ضرائب الدخل والضرائب الأخرى تحمل كمصروفات وبالتالي فمن المنطقى معالجة المنح أيضاً فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) حيث إنها امتدادا للسياسات المالية.

١٦- من الاعتبارات الأساسية لمدخل الدخل أن يتم إثبات المنح فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وفقاً لأساس منهجى منتظم خلال الفترات المالية التى يتم فيها إثبات التكاليف المتعلقة بتلك المنح، ويرجع ذلك إلى أن الاعتراف بالمنح فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى تاريخ استلامها لا يتفق مع مبدأ الاستحقاق (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية") وعلى ذلك، فإنه لا يجوز الاعتراف بالمنحة بهذه الطريقة إلا إذا تعذر وجود أساس لتخصيص المنحة لفترات مالية غير الفترة التى تم استلام المنحة خلالها.

١٧- من الممكن فى معظم الحالات تحديد الفترات المالية التى يتم خلالها الاعتراف بالتكاليف أو النفقات التى ترتبط بمنحة بحيث يمكن الاعتراف بهذه المنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على تلك الفترات، وينطبق ذلك على المنح التى تتخذ صورة أصل قابل للإهلاك حيث يتم عادة الاعتراف بقيمة هذه المنح فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على الفترات المالية التى تمثل العمر الإنتاجى المقدر للأصل وبنفس النسب التى يتم الاعتراف فيها بعبء الإهلاك على تلك الفترات.

١٨- قد تستلزم المنح التى تتخذ صورة أصول غير قابلة للإهلاك الوفاء بالتزام معينة وعلى ذلك يتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترات المالية التى تتحمل بتكاليف تنفيذ تلك الالتزامات، فمثلاً إذا كانت المنحة التى تحصل عليها المنشأة هى قطعة أرض، وكان شرط المنحة التزام المنشأة بأن تقيم مبناً على هذه الأرض فمن المنطقى توزيع قيمة هذه المنحة على الفترات المحاسبية التى تمثل العمر الإنتاجى المقدر لذلك المبنى.

١٩- قد تحصل المنشأة أحياناً على المنحة كجزء من مساعدة إجمالية مرتبط بها مجموعة من الشروط. وفى مثل هذه الحالات يجب تحديد التكاليف والنفقات التى ستتحملها المنشأة للوفاء بكل من هذه الشروط خلال الفترات المالية التى تحصل خلالها على المنحة وقد يكون من المناسب تخصيص جزء من المنحة على أساس معين وتخصيص جزء آخر على أساس مختلف.

٢٠- **يتعين الاعتراف بالمنح التى تحصل عليها المنشأة تعويضاً عن نفقات أو خسائر حدثت فعلاً أو بمثابة دعم مالى فورى لا تقابله أية نفقات فى المستقبل، فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة المالية التى تصبح هذه المنح قابلة للتحصيل.**

٢١- فى حالات معينة، قد تقدم المنحة كدعم مالى فورى لمنشأة معينة وليس كحافز لها على تحمل نفقات معينة. وتقتصر هذه المنحة على المنشأة وحدها، وقد لا تستفيد منها منشآت أخرى فى نفس المجموعة التى تنتمي إليها، وفى هذه الحالة يعترف بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) للفترة المالية التى تستوفى فيها المنشأة شروط الحصول على تلك المنحة، مع الإفصاح عنها بصورة تكفي لفهم تأثيرها بوضوح.

٢٢- قد تكون المنحة تعويضاً عن نفقات أو خسائر تحملتها المنشأة فى فترات مالية سابقة، وفى هذه الحالة يعترف بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) للفترة المالية التى تصبح فيها هذه المنحة قابلة للتحصيل مع الإفصاح عنها بصورة تكفي لفهم تأثيرها بوضوح.

المنح غير النقدية

٢٣- قد تتخذ المنحة صورة أصل غير نقدي كالأراضى أو غيرها من الأصول الاقتصادية التى تستخدمها المنشأة، ومن المعتاد فى هذه الحالات تقدير القيمة العادلة لهذه الأصول غير النقدية وإثبات المنحة والأصل بهذه القيمة العادلة، ويتبع أحياناً كبديل آخر إثبات قيمة المنحة والأصل بقيمة رمزية.

عرض المنح المرتبطة بأصول

٢٤- يتم عرض المنح المرتبطة بأصول – بما فى ذلك المنح غير النقدية المثبتة بقيمتها العادلة – فى قائمة المركز المالى إما بإثباتها كإيرادات مؤجلة أو بإظهار قيمتها مخصومة من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة الدفترية الصحيحة للأصل.

٢٥- هناك طريقتان بديلتان مقبولتان لعرض المنح أو الجزء المرتبط منها بأصول فى القوائم المالية.

٢٦- الطريقة الأولى تعتبر المنحة إيراداً مؤجلاً وإثباتها فى الأرباح أو الخسائر وفقاً لأساس منهجى منتظم على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

٢٧- الطريقة الأخرى أن تخفض قيمة الأصل بمقدار المنحة للوصول إلى القيمة الدفترية للأصل ويتم الاعتراف بالمنحة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك.

٢٨- قد يؤدى شراء الأصول واستلام المنح المالية المتعلقة بها إلى تغييرات كبيرة فى التدفقات النقدية للمنشأة. ولكي يتسنى للمنشأة إظهار الاستثمارات الإجمالية فى الأصول التى تمتلكها، فغالباً ما يتم الإفصاح عن هذه التغيرات كبنود مستقلة فى قائمة التدفقات النقدية بصرف النظر عن خصم أو عدم خصم المنحة من قيمة الأصل لأغراض عرض قائمة المركز المالى.

عرض المنح المرتبطة بالدخل

٢٩- تعرض أحياناً المنح المرتبطة بالدخل فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) إمـا فـى بنـد مستقل أو تحت عنوان رئيسى مثل "إيرادات أخرى". وكبديل لذلك يمكـن أن تظهـر المـنح مخصومة من المصروفات المرتبطة بها.

٣٠- يستند مؤيدوالطريقة الأولى إلى أنه من غير الملائم أن تحدث مقاصة بين مفردات صـافي الدخل والمصروف وأن الفصل بين قيمة المنحة ومقدار المصروفات المرتبطة بهـا يـسهل عملية المقارنة مع عناصر المصروفات الأخرى التى لم تتأثر بالمنحة.

أما الطريقة الثانية فتستند إلى أن المنشاة ما كانت لتتحمل هذه المـصروفات لـو أنهـا لـم تحصل على تلك المنحة، وأن إظهار هذه المصروفات دون استنزال هذه المـنح قـد يكـون مضللاً لمن يستخدمون القوائم المالية.

٣١- تعتبر الطريقتان مقبولتين لعرض المنح المرتبطة بالدخل وقد يكون الإفصاح عـن مقـدار المنحة ضرورياً لفهم القوائم المالية بصورة أفضل، كمـا يعتبـر الإفـصاح عـن تـأثير المنح على أى من بنود الدخل أو المصروفات المطلوب الإفصاح عنها بـصورة منفـصلة إجراء سليما.

رد المنح

٣٢- تتم المحاسبة عن المنحة التى تصبح واجبة الرد باعتبارها تعديلاً للتقديرات المحاسبية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقـديرات المحاسبية والأخطاء") ويتبع لسداد المنحة المرتبطة بالدخل أن تخصم من الرصيد الـدائن المؤجل لهذه المنحة فإذا لم يكن ذلك الرصيد كافياً او لم يكن هناك رصـيد أصـلاً تعـين تحميل القيمة التى يتم ردها فوراً فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) كمصروف.

وبالنسبة لرد المنح المرتبطة بالأصول فيتم تسجيلها بتعلية القيمـة الدفتريـة للأصـل أو تخفيض الرصيد الدائن المؤجل لهذه المنحة بالقيمة واجبة الرد، ويتم تحميـل الأربـاح أو الخسائر (قائمة الدخل) بمجمع الإهلاك الإضافى الذي كان يجب أن تتحمله المنشأة لو لـم تكن قد حصلت على تلك المنحة.

٣٣- قد تستوجب الظروف التى تؤدى إلى رد المنحة المرتبطة بأحد الأصول دراسـة احتمـال عدم صحة الرصيد الدفترى الجديد للأصل.

المساعدات

٣٤- استثناء من التعريف الوارد بالفقرة "٣" للمنح، فإنه توجد بعض صور للمساعدات لا يمكن تقدير قيمتها على أساس مقبول، كما أنه توجد صور من المعاملات التى تجريها المنشأة مع الهيئات لا يمكن تمييزها عن المعاملات العادية للمنشأة.

٣٥- يوجد مساعدات لا يمكن تحديد قيمتها على أساس مقبول مثل الاستشارات الفنية أو التسويقية المجانية وتقديم الضمانات، ومن أمثلة المعاملات التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة سياسة الحكومة بأن تكون مسئولة عن حصة معينة من مبيعات المنشأة، ولاجدال أن مثل هذه المساعدات أو المعاملات تعود بمنافع معينة على المنشأة، غير أن أى محاولة للفصل بين هذه المعاملات وبين الأنشطة التجارية العادية لابد أن تقوم على أسس جزافية.

٣٦- قد تكون المنفعة التى تعود على المنشأة من مثل هذه المساعدات، المشار إليها أعلاه، ذات أهمية كبيرة بحيث يجب الإفصاح عن طبيعة ومدى ومدة سريان المساعدات من أجل ألا تصبح القوائم المالية مضللة.

٣٧- ملغاة.

٣٨- لأغراض هذا المعيار لا تتضمن المساعدات توفير البنية الأساسية فى صورة تحسينات للشبكة العامة للمواصلات والاتصالات وتطوير التسهيلات القائمة مثل الرى أو شبكات المياه التى يتم توفيرها بصورة مستمرة وتعود بمنافع عامة على المجتمع ككل.

الإفصاح

٣٩- يتعين الإفصاح عن الأمور التالية:

(أ) السياسة المحاسبية التى تتبعها المنشأة فى شأن المنح بما فى ذلك طرق عرض هذه المنح فى القوائم المالية.

و (ب) طبيعة ومقدار كل المنح التى تم الاعتراف بها بالقوائم المالية مع الإشارة إلى أية أشكال أخرى من المساعدات تكون المنشأة قد استفادت منها بطريق مباشر.

و (ج) الشروط أو الالتزامات التى لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها وأية ظروف محتملة أخرى بخصوص المساعدات التى تم الاعتراف بها.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)

آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)

آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)

آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

هدف المعيار

١- تمارس المنشأة أنشطة أجنبية بطريقتين: الأولى أن تجرى معاملات بعملات أجنبية والثانية أن يكون لديها نشاط أجنبى، كما قد تقوم المنشأة بالإضافة إلى ذلك بعرض قوائمها المالية بعملة أجنبية. ويتمثل الغرض من هذا المعيار فى شرح كيفية إدراج المعاملات بعملة أجنبية والأنشطة الأجنبية ضمن القوائم المالية لمنشأة وكذلك كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض.

٢- تتمثل الموضوعات الأساسية بهذا المعيار فى تحديد سعر (أسعار) الصرف الذي يجب استخدامه، وكيفية إثبات أثر التغيرات فى أسعار الصرف فى القوائم المالية.

نطاق المعيار

٣- يطبق هذا المعيار فى:

(أ) المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية فيما عدا معاملات وأرصدة المشتقات التى تقع فى نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية.

و (ب) ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للأنشطة الأجنبية التى يتم إدراجها فى القوائم المالية للمنشأة سواء عن طريق التجميع الكلى أو بتطبيق طريقة حقوق الملكية.

و (ج) ترجمة المركز المالى ونتائج أعمال المنشأة إلى عملة العرض.

٤- يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على العديد من المشتقات بالعملة الأجنبية وبالتالي استبعدت هذه المشتقات من نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) (هذا المعيار). ومع ذلك فإن المشتقات بالعملة الأجنبية التى تخرج عن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) تدخل ضمن نطاق تطبيق هذا المعيار (مثال ذلك: بعض مشتقات العملة الأجنبية المتضمنة فى عقود أخرى). بالإضافة إلى ذلك يطبق هذا المعيار عندما تترجم منشأة مبالغ متعلقة بمشتقات من عملة التعامل إلى عملة العرض.

٥- لا يطبق هذا المعيار على محاسبة التغطية لبنود بعملة أجنبية بما فى ذلك تغطية صافي الاستثمار فى نشاط أجنبى. ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على محاسبة التغطية.

٦- يطبق هذا المعيار على عرض القوائم المالية لمنشأة بعملة أجنبية ويحدد المعيار مجموعة من المتطلبات يتم مراعاتها لكي توصف القوائم المالية الناتجة بأنها تتوافق مع معايير المحاسبة المصرية. وفى حالة ترجمة معلومات مالية إلى عملة أجنبية بما لا يفى بهذه المتطلبات، فيحدد هذا المعيار المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

٧- لا يطبق هذا المعيار على عرض التدفقات النقدية الناتجة عن معاملات بعملة أجنبية بقائمة التدفقات النقدية أو على ترجمة التدفقات النقدية لنشاط أجنبى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية").

تعريفات

٨- **تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:**

سعر الإقفال: هو سعر الصرف اللحظى السائد فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

فرق العملة: هو الفرق الناشئ عن ترجمة عدد معين من الوحدات من عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

سعر الصرف: هو معدل التبادل بين عملتين مختلفتين.

القيمة العادلة: هى السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

العملة الأجنبية: هى أى عملة أخرى بخلاف عملة التعامل للمنشأة.

النشاط الأجنبى: هو كيان يتمثل فى شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك أو فرع – للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية – وتقع أنشطته فى بلد آخر بخلاف البلد التى تقع فيه المنشأة التى تعرض قوائمها المالية أو يمارس أنشطته بعملة تختلف عن العملة التى تعرض بها تلك القوائم.

عملة التعامل (عملة القيد): هى عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التى تمارس فيها المنشأة أنشطتها.

المجموعة: هى شركة أم وكافة المنشآت التابعة لها.

البنود ذات الطبيعة النقدية: هى النقدية المحتفظ بها والأصول والالتزامات التى سوف تُحصل أو تُدفع بوحدات ثابتة أو قابلة للتحديد من العملة.

صافي الاستثمار فى نشاط أجنبى: هو قيمة نصيب المنشأة التى تعرض قوائمها المالية فى صافي أصول ذلك النشاط الأجنبى.

عملة العرض: هى العملة التى تعرض بها منشأة قوائمها المالية.

سعر الصرف اللحظى السائد: هو سعر صرف التسليم الفورى لوحدات العملة.

شرح تفصيلي لبعض التعريفات

عملة التعامل

٩- تعرف البيئة الاقتصادية الأساسية التى تعمل بها المنشأة عادةً بأنها البيئة التى تقوم فيها المنشأة بتوليد وإنفاق النقدية، وتأخذ المنشأة العوامل التالية فى اعتبارها عند تحديد عملة التعامل الخاصة بها:

(أ) العملة:

(١) التى تؤثر بشكل أساسى فى أسعار مبيعات السلع والخدمات (وغالباً ما تكون هى العملة التي تتحدد على أساسها وتسوى بها أسعار بيع سلع وخدمات المنشأة).

و (٢) الرسمية للدولة التى تتحدد فيها أسعار المبيعات لسلع وخدمات المنشأة وفقاً لقوى المنافسة واللوائح والقوانين السائدة بها.

(ب) العملة التى تؤثر بشكل أساسى على تكلفة العمالة والمواد الخام والتكاليف الأخرى المتعلقة بتوفير السلع والخدمات (وغالباً ما تكون هى العملة التى تتحدد على أساسها وتسوى بها تلك التكاليف).

١٠- وقد تقدم العوامل التالية أيضاً دليلاً على عملة التعامل للمنشأة:

(أ) العملة التى تتولد بها أموال من أنشطة التمويل (على سبيل المثال من خلال إصدار أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية).

(ب) العملة التى يتم بها عادةً الاحتفاظ بالمتحصلات من أنشطة التشغيل.

١١- تؤخذ العوامل الإضافية التالية فى الاعتبار عند تحديد عملة التعامل لنشاط أجنبى وما إذا كانت هى نفس عملة التعامل للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية (ويقصد هنا بالمنشأة التى تعرض قوائمها المالية المنشأة التى تملك نشاط أجنبى فى صورة شركة تابعة أو فرع أو شركة شقيقة أو مشروع مشترك):

(أ) ما إذا كانت أنشطة النشاط الأجنبى تمارس كامتداد للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية بدلاً من أن تمارس بدرجة مؤثرة من الاستقلالية. وعلى سبيل المثال، تكون أنشطة النشاط الأجنبى امتداداً للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية عندما تقتصر تلك الأنشطة على بيع سلع يتم استيرادها من المنشأة التى تعرض قوائمها المالية وتوريد حصيلة

المبيعات إليها. وعلى الوجه الآخر ينظر للنشاط الأجنبى على أنه يمارس أنشطته بدرجة كبيرة من الاستقلالية – على سبيل المثال – عندما يكون تجميعه للنقدية والبنود الأخرى ذات الطبيعة النقدية وتكبده للمصروفات وتوليده للدخل وترتيبه للحصول على اقتراض يتم كله بشكل أساسى بعملته المحلية.

(ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة التى تعرض قوائمها المالية تمثل نسبة كبيرة أو صغيرة من أنشطة النشاط الأجنبى.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبى تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية وتكون متاحة بصورتها الراهنة للتحويل للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية بسهولة.

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة النشاط الأجنبى كافية لخدمة التزامات الدين القائمة أو المتوقعة بشكل معتاد دون الحاجة إلى الحصول على أموال من المنشأة التى تعرض قوائمها المالية.

١٢– عندما تختلط المؤشرات السابقة ولا تكون عملة التعامل واضحة، تستخدم الإدارة حكمها المهنى فى تحديد أصلح عملة تعامل يمكن أن تعكس صورة أمينة للآثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث والظروف الأساسية. وكجزء من هذا المنهج فإن الإدارة تعطى الأولوية للمؤشرات الأولية الواردة فى الفقرة "٩" قبل أن تأخذ فى الاعتبار المؤشرات الواردة فى الفقرات "١٠" و"١١" التى وضعت لتقدم دليلاً إضافياً مؤيداً لتحديد عملة التعامل للمنشأة.

١٣– تعكس عملة التعامل لمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساسية ذات الصلة بها. وبناء على ذلك فبمجرد أن تُحدَد عملة التعامل فإنه لا يتم تغييرها إلا إذا حدث تغيير فى هذه المعاملات والأحداث والظروف الأساسية.

١٤– ملغاة.

صافي الاستثمار فى نشاط أجنبى

١٥– قد يكون لدى المنشأة بنداً ذا طبيعة نقدية مستحقاً على أو إلى نشاط أجنبى. فالبند الذي لم يخطط لتسويته أو يكون من المستبعد حدوث ذلك فى المستقبل المنظور يعد جزءاً من صافي استثمار المنشأة فى ذلك النشاط الأجنبى، ويتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرات "٣٢" و"٣٣". وقد تتضمن مثل تلك البنود ذات الطبيعة النقدية مستحقات طويلة الأجل أو قروض، ولكنها لا تتضمن أرصدة العملاء أو الموردين التى تنشأ من المعاملات التجارية.

١٥أ- إن المنشأة التى لديها بنوداً ذات طبيعة نقدية مستحقة السداد من أو إلى نشاط أجنبى كما هى معرفة فى الفقرة "١٥" أعلاه، قد تكون أى شركة تابعة للمجموعة. فعلى سبيل المثال: لدى إحدى المنشآت شركتين تابعتين (أ)، (ب). وتمثل الشركة التابعة (ب) نشاطاً أجنبياً وقامت الشركة التابعة (أ) بمنح قرض إلى الشركة التابعة (ب). فى هذه الحالة يعتبر قرض الشركة (أ) المستحق السداد من الشركة (ب) جزءاً من صافي استثمار المنشأة الأم فى الشركة التابعة (ب) عندما تكون تسوية ذلك القرض غير مخطط لها أو مستبعدة الحدوث فى المستقبل المنظور. ويصح ذلك أيضاً إذا كانت الشركة التابعة (أ) هى فى حد ذاتها نشاط أجنبى.

البنود ذات الطبيعة النقدية

١٦- يتميز البند ذوالطبيعة النقدية بطابع أساس هو الحق فى استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. ومن الأمثلة على ذلك: العملاء، سلف العاملين والاقراض المعترف بها كأصول وكذلك الموردون ومعاشات العاملين ومزاياهم الأخرى التى يستحق سدادها نقداً والمخصصات المقرر تسويتها نقداً وكذلك التوزيعات النقدية المعترف بها كالتزام. وبالمثل فإن أى عقد لاستلام (أو تسليم) عدد متغير من أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها أو كمية متغيرة من الأصول- تكون فيه القيمة العادلة التى سيتم استلامها (أو تسليمها) تساوى عدداً ثابتاً أو قابلاً للتحديد من وحدات العملة – هو من البنود ذات الطبيعة النقدية.

وعلى العكس من ذلك فإن الطابع الأساسى الذي يميز البند ذوالطبيعة غير النقدية هو غياب الحق فى استلام (أو التعهد بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. ومثال ذلك: المبالغ المدفوعة مقدماً عن سلع وخدمات (مثل الإيجار المدفوع مقدماً)، الشهرة، الأصول غير الملموسة، المخزون، الأصول الثابتة، والمخصصات المقرر تسويتها من خلال تسليم أصل ذو طبيعة غير نقدية.

ملخص للمنهج الواجب تطبيقه وفقاً لهذا المعيار

١٧- عند إعداد القوائم المالية فإن كل منشأة تقوم بتحديد عملة التعامل الخاصة بها طبقاً للفقرات من "٩" إلى "١٤ سواء أكانت تلك المنشأة تمثل كياناً بذاته، أو كياناً له أنشطة أجنبية (مثل منشأة أم)، أو نشاط أجنبى (مثل منشأة تابعة أو فرع). وتقوم المنشأة بترجمة بنود العملة الأجنبية إلى عملة التعامل الخاصة بها وتقوم بالاعتراف بآثار هذه الترجمة طبقاً لما ورد بالفقرات من "٢٠" إلى "٣٧" والفقرة "٥٠".

١٨- تضم الكثير من المنشآت التى تعرض قوائمها المالية عدداً من الكيانات المنفردة (مثل حالة المجموعة المكونة من منشأة أم وشركة تابعة أو أكثر). وقد يوجد لدى أنواع مختلفة من المنشآت – سواء أكانت أعضاءً فى مجموعة أو غير ذلك – استثمارات فى شركات شقيقة أو مشروعات مشتركة كما يمكن أن يكون لديها أيضاً فروعاً. ومن الضرورى أن تتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لكل كيان من الكيانات التى تدخل ضمن المنشأة التى تعرض قوائم مالية إلى العملة التى تعرض بها تلك المنشأة قوائمها المالية.

ويسمح هذا المعيار للمنشأة التى تعرض قوائم مالية بأن تكون عملة العرض الخاصة بها هى أية عملة (أو عملات). وتتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لأي كيان يدخل ضمن تلك المنشأة وتختلف عملة تعامله عن عملة عرض القوائم المالية لها وذلك طبقاً للفقرات من "٣٨" إلى "٥٠".

١٩- ويسمح هذا المعيار أيضاً للمنشأة المنفردة التى تعد قوائم مالية أو للمنشأة التى تعد قوائم مالية مستقلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" بأن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت العملة التى تعرض بها تلك المنشأة قوائمها المالية تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها، عندئذ يتم أيضاً ترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالى إلى عملة العرض الخاصة بها طبقاً للفقرات من "٣٨" إلى "٥٠".

استخدام عملة التعامل فى إثبات المعاملات التى تتم بعملة أجنبية

الاعتراف الأولى

٢٠- المعاملة بعملة أجنبية: هى المعاملة التى تتم أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية بما فى ذلك المعاملات التى تنشأ عندما تقوم منشأة:

(أ) بشراء أو بيع سلع أو خدمات بثمن محدد بعملة أجنبية.

أو (ب) باقتراض أو إقراض أموال وتكون المبالغ المستحقة السداد أو التحصيل محددة بعملة أجنبية.

أو (ج) باقتناء أو التخلص من أصول أو تكبد أو تسوية التزامات محددة بعملة أجنبية.

٢١- تثبت المعاملة التى تتم بعملة أجنبية عند الاعتراف الأولى بها بعملة التعامل للمنشأة وذلك على أساس ترجمة قيمة العملة الأجنبية التى تتم بها المعاملة باستخدام سعر الصرف اللحظى السائد بين عملة التعامل والعملة الأجنبية فى تاريخ المعاملة.

٢٢- ويعد تاريخ المعاملة: هو التاريخ الذي تستوفى فيه المعاملة لأول مرة شروط الاعتراف بها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية. ولأسباب عملية عادةً ما يستخدم سعر صرف يقارب السعر الفعلى السائد فى تاريخ المعاملة، فقد يستخدم مثلاً متوسط سعر الصرف خلال أسبوع أو شهر فى إثبات كافة المعاملات التى تحدث خلال تلك الفترة وذلك على مستوى كل عملة. ومع ذلك فإن استخدام متوسط سعر صرف خلال فترة معينة لا يكون ملائماً عندما تشهد تلك الفترة تقلبات مؤثرة فى أسعار صرف العملات الأجنبية.

المعالجة فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة

٢٣- **فى نهاية كل فترة مالية:**

(أ) تترجم البنود ذات الطبيعة النقدية بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال.

و (ب) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية التى يتم قياسها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية وذلك باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة [*].

و (ج) تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية التى يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة فى التاريخ الذي يتم فيه تحديد القيم العادلة.

٢٤- تتحدد القيمة الدفترية لأي بند باستخدام معايير المحاسبة المصرية الأخرى المناسبة لذلك البند. وبغض النظر عن تحديد القيمة الدفترية على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس القيمة العادلة فعندما تكون تلك القيمة محددة بعملة أجنبية عندئذ يتم ترجمتها لعملة التعامل طبقاً لهذا المعيار.

٢٥- تتحدد القيمة الدفترية لبعض البنود بمقارنة مبلغين أو أكثر، فعلى سبيل المثال: تتحدد القيمة الدفترية للمخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة الاستردادية أيهما أقل وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون". وبالمثل ووفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" تتحدد القيمة الدفترية لأصل – توجد مؤشرات على

(*) إن استخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة فى ترجمة البنود بالعملة الأجنبية ذات الطبيعة غير النقدية والتى يتم قياسها بالتكلفة التاريخية يعنى ترجمة المعاملات التى نشأت عنها أرصدة هذه البنود طبقاً لأسعار الصرف التاريخية التى كانت سائدة فى تاريخ إجراء تلك المعاملات ومن ثم لا ينشأ فروق عملة من ترجمة هذه البنود كما لو كانت المنشأة لا تقوم بإعادة ترجمتها فى نهاية كل فترة من الفترات المالية اللاحقة لتاريخ الاعتراف الأولى بها.

اضمحلاله – على أساس قيمته الدفترية (قبل أن تؤخذ فى الاعتبار أى خسائر محتملة لاضمحلاله) أو قيمته القابلة للاسترداد أيهما أقل. وعندما يكون مثل هذا الأصل ذا طبيعة غير نقدية ويتم قياسه بعملة أجنبية فإن قيمته الدفترية تتحدد بمقارنة:

(أ) التكلفة أو القيمة الدفترية – حسبما يكون أيهما مناسباً – مترجمة بسعر الصرف السائد فى التاريخ الذي حددت فيه تلك القيمة (أى بالسعر السائد فى تاريخ المعاملة وذلك بالنسبة لبند تم قياسه على أساس التكلفة التاريخية)

و (ب) صافي القيمة الاستردادية أو القيمة القابلة للاسترداد –حسبما يكون أيهما مناسباً – مترجماً بسعر الصرف السائد فى التاريخ الذي حددت فيه تلك القيمة (أى باستخدام سعر الإقفال فى تاريخ نهاية الفترة المالية).

وقد يكون أثر هذه المقارنة هو الاعتراف بخسائر اضمحلال بعملة التعامل لم تكن ستعترف بها بالعملة الأجنبية أو قد يحدث العكس.

٢٦– عندما تتوافر عدة أسعار صرف، يكون سعر الصرف المستخدم هو ذلك السعر الذي كان يمكن أن تسوى به التدفقات النقدية المستقبلية التى تمثلها المعاملة أو الرصيد لو كانت تلك التدفقات النقدية قد حدثت فى تاريخ القياس. وإذا كان سعر الصرف الذي يمكن تبادل عملتين على أساسه غير متوافر لفترة مؤقتة عندئذ يكون سعر الصرف المستخدم هو أول سعر تالى يمكن إجراء ذلك التبادل على أساسه.

الاعتراف بفروق العملة

٢٧– كما هو مشار إليه فى الفقرة "٣أ" والفقرة "٥" من هذا المعيار، يسرى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) على محاسبة التغطية للبنود المثبتة بعملة أجنبية. ويتطلب تطبيق محاسبة التغطية من المنشأة أن تعالج بعض فروق العملة بطريقة مختلفة عن تلك التى يتطلبها هذا المعيار. فعلى سبيل المثال: يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) من المنشأة أن تقوم بالاعتراف الأولى بفروق العملة المرتبطة بالبنود ذات الطبيعة النقدية – عندما تفى تلك البنود بالشروط المؤهلة لها كأدوات تغطية فى معاملة تغطية تدفق نقدي – ضمن الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية وذلك إلى الحد الذي تكون فيه معاملة التغطية فعالة.

٢٨- **تعترف المنشأة بفروق العملة الناتجة عن تسوية بنود ذات طبيعة نقدية أو عن ترجمة بنود ذات طبيعة نقدية – باستخدام أسعار صرف تختلف عن تلك التى استخدمت فى ترجمتها عند الاعتراف الأولى بها فى نفس الفترة أو فى قوائم مالية سابقة – وذلك ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة التى تنشأ فيها هذه الفروق فيما عدا تلك المبينة فى الفقرة "٣٢".**

٢٩- عندما تنشأ بنود ذات طبيعة نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويتغير سعر الصرف بين تاريخ حدوث المعاملة وتاريخ تسوية البنود، فإنه ينتج عن ذلك فرق عملة. وعندما يتم تسوية تلك المعاملة خلال نفس الفترة المحاسبية التى حدثت بها فإن كل فرق العملة يعترف به فى ذات الفترة، أما إذا تم تسوية المعاملة فى فترة محاسبية لاحقة، فإن فرق العملة المعترف به فى كل فترة حتى تاريخ التسوية يتم تحديده وفقاً للتغير فى أسعار الصرف خلال كل فترة.

٣٠- **عندما يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من بنود ذات طبيعة غير نقدية ضمن الدخل الشامل الآخر فينبغى أيضاً الاعتراف بأى مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة ضمن الدخل الشامل الآخر. وعلى العكس من ذلك، فعندما يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة من بنود ذات طبيعة غير نقدية فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فينبغى أيضاً الاعتراف بأى مكون فروق عملة بذلك المكسب أو بتلك الخسارة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).**

٣١- تتطلب بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى من المنشأة أن تعترف ببعض المكاسب والخسائر ضمن الدخل الشامل الآخر. وعندما يكون قياس مثل هذا الأصل بعملة أجنبية، فإن الفقرة ٢٣ (ج) من هذا المعيار – أى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) – تتطلب ترجمة قيمة ذلك الأصل المعاد تقييمه وذلك باستخدام سعر الصرف السائد فى التاريخ الذي يتم فيه تحديد تلك القيمة مما يؤدى إلى فرق عملة يعترف به أيضاً ضمن الدخل الشامل الآخر.

٣٢- **يتم الاعتراف بفروق العملة – الناشئة عن ترجمة أى بند ذو طبيعة نقدية يشكل جزءاً من صافي استثمار المنشأة (التى تعرض قوائم مالية) فى نشاط أجنبى (راجع الفقرة "١٥" من هذا المعيار) – وذلك فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بالقوائم المالية**

المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية أو بالقوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى حسب الأحوال. وفى القوائم المالية التى تضم كل من النشاط الأجنبى والمنشأة التى تعرض قوائم مالية (مثلما يحدث فى حالة القوائم المالية المجمعة عندما يكون النشاط الأجنبى شركة تابعة) فيتم الاعتراف الأولى بمثل تلك الفروق ضمن الدخل الشامل الآخر بحقوق الملكية على أن يتم تسويتها من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عند التخلص من صافي الاستثمار طبقاً لمتطلبات الفقرة رقم "٤٨".

٣٣- عندما يشكل بنداً ذو طبيعة نقدية جزءاً من صافي استثمار المنشأة – التى تعرض قوائم مالية – فى نشاط أجنبى ويكون هذا البند بذات عملة تعامل المنشأة التى تعرض قوائم مالية ينشأ عن ذلك فرق عملة فى القوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى وفقاً للفقرة "٢٨". وعندما يكون هذا البند بذات عملة التعامل للنشاط الأجنبى ينشأ عن ذلك فرق عملة فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية وفقاً للفقرة "٢٨". أما إذا كانت عملة هذا البند تختلف عن عملة التعامل لكل من المنشأة التى تعرض قوائم مالية والنشاط الأجنبى فينشأ عن ذلك فرق عملة فى كل من القوائم المالية المستقلة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية والقوائم المالية المنفردة للنشاط الأجنبى وفقاً للفقرة "٢٨". ويتم الاعتراف بمثل هذه الفروق ضمن الدخل الشامل الآخر فى القوائم المالية التى تضُم كل من النشاط الأجنبى والمنشأة التى تعرض قوائم مالية (مثلما يحدث بالقوائم المالية التى يدرج بها النشاط الأجنبى بأسلوب التجميع الكلى أو يتم بها المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية).

٣٤- عندما تمسك منشاة حساباتها بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها، عندئذ تقوم المنشأة فى التاريخ الذي تعد فيه قوائمها المالية بترجمة جميع المبالغ إلى عملة التعامل طبقاً للفقرات من "٢٠" إلى "٢٦". وينتج عن تلك الترجمة نفس المبالغ بعملة التعامل التى كان يمكن أن تنشأ لو كانت هذه البنود قد سجلت بعملة التعامل منذ البداية. فعلى سبيل المثال، يتم ترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية إلى عملة التعامل باستخدام سعر الإقفال بينما تترجم البنود ذات الطبيعة غير النقدية والتى يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ المعاملة التى أدت إلى الاعترف بها.

تغيير عملة التعامل

٣٥- عندما يحدث تغيير فى عملة التعامل لمنشأة، فعلى المنشأة تطبيق إجراءات الترجمة التى تنطبق على عملة التعاملات الجديدة وذلك من تاريخ التغيير.

٣٦- كما هو موضح بالفقرة "١٣" فإن عملة التعامل لمنشأة تعكس المعاملات والأحداث والظروف الأساسية ذات العلاقة بتلك المنشأة. وبالتالي فبمجرد تحديد عملة للتعامل فإنه يمكن تغييرها فقط عندما يحدث تغيير فى تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساسية. وعلى سبيل المثال فقد يؤدى التغيير فى العملة التى تؤثر بشكل أساسى فى أسعار مبيعات سلع وخدمات منشأة إلى تغيير فى عملة التعامل لتلك لمنشاة.

٣٧- يتم المحاسبة عن أثر التغيير فى عملة التعامل بشكل مستقبلى، وبعبارة أخرى تقوم المنشأة بترجمة كافة البنود إلى عملة التعامل الجديدة باستخدام سعر الصرف السائد فى تاريخ التغيير. وتعامل المبالغ المترجمة للبنود ذات الطبيعة غير النقدية كما لو كانت تمثل التكلفة التاريخية لها.

وبالنسبة لفروق العملة الناشئة من ترجمة نشاط أجنبى والتى سبق الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر طبقاً للفقرتين "٣٢" و"٣٩ (ج) " فلا يعاد تبويبها من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) إلا عندما يتم التخلص من هذا النشاط.

استخدام عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل

الترجمة إلى عملة العرض

٣٨- يمكن لأي منشاة أن تعرض قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات) فإذا كانت عملة العرض تختلف عن عملة التعامل للمنشاة فإنها تقوم بترجمة نتائج أعمالها ومركزها المالى إلى عملة العرض الخاصة بها. وعلى سبيل المثال: عندما تحتوي مجموعة على منشآت منفردة ذات عملات تعامل مختلفة عندئذ تستخدم عملة مشتركة للتعبير عن نتائج الأعمال والمركز المالى لكل منشأة بما يمكن من عرض قوائم مالية مجمعة.

٣٩- يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى لا تعد عملة التعامل الخاصة بها "عملة اقتصاد يتسم بالتضخم" إلى عملة عرض مختلفة وذلك بإتباع الإجراءات التالية:

(أ) يتم ترجمة أصول والتزامات كل قائمة مركز مالى معروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لسعر الإقفال فى تاريخ كل قائمة مركز مالى.

و (ب) يتم ترجمة بنود الدخل والمصروفات فى كل قائمة دخل معروضة (بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لأسعار الصرف السائدة فى تواريخ حدوث المعاملات.

و (ج) يتم الاعتراف بكافة فروق العملة الناتجة كبند مستقل فى الدخل الشامل الآخر.

٤٠- لأسباب عملية عادةً ما تترجم بنود الدخل والمصروف باستخدام سعر صرف مقارب لأسعار الصرف الفعلية السائدة فى تواريخ حدوث المعاملات مثل متوسط سعر الصرف خلال الفترة، ومع ذلك فعندما تحدث تقلبات مؤثرة فى أسعار الصرف خلال فترة معينة فلا يعد استخدام متوسط سعر الصرف عن تلك الفترة مناسباً.

٤١- تنشأ فروق الترجمة المشار إليها فى الفقرة "٣٩ (ج) " من:

(أ) ترجمة بنود الدخل والمصروفات بأسعار الصرف السائدة فى تواريخ المعاملات وترجمة الأصول والالتزامات بسعر الإقفال.

(ب) ترجمة الرصيد الافتتاحى لصافي الأصول بسعر إقفال يختلف عن سعر الإقفال السابق له.

ولا يتم الاعتراف بهذه الفروق ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) نظراً لأن التغيرات فى أسعار الصرف تكون ذات تأثير ضئيل أو غير ذى تأثير مباشر على التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل الحالية والمستقبلية. ويعرض المبلغ المتراكم لفروق العملة ببند مستقل فى حقوق الملكية إلى أن يتم التخلص من النشاط الأجنبى.

عندما تتعلق فروق العملة بنشاط أجنبى يتم تجميعه ولكنه غير مملوك بالكامل للمجموعة، فإن فروق العملة المتراكمة الناتجة عن الترجمة والمنسوبة إلى أصحاب الحصص غير المسيطرة تحمل على حقوق أصحاب الحصص غير المسيطرة ويعترف بها كجزء منها فى قائمة المركز المالى المجمعة.

٤٢- يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لمنشأة من عملة التعامل الخاصة بها – والتى تعد "عملة اقتصاد يتسم بالتضخم"- إلى عملة عرض مختلفة وذلك بإتباع الإجراءات التالية: -

(أ) يتم ترجمة جميع المبالغ (أى الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصروفات بما فى ذلك أرقام المقارنة) طبقاً لسعر الإقفال فى تاريخ أحدث قائمة مركز مالى.

(ب) أما عندما تترجم المبالغ إلى "عملة اقتصاد لا يتسم بالتضخم" فإن أرقام المقارنة يجب أن تكون بنفس المبالغ التى تم عرضها تحت عنوان "السنة الجارية" فى القوائم المالية ذات الصلة للسنة السابقة (أى لا يتم تعديلها بالتغيرات اللاحقة فى المستوى العام للأسعار أو التغيرات اللاحقة فى أسعار الصرف).

٤٣- **ملغاة.**

ترجمة القوائم المالية لنشاط أجنبى

٤٤- تتطبق الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" بالإضافة إلى الفقرات من "٣٨" إلى "٤٣" عندما يتم ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لنشاط أجنبى إلى عملة عرض بما يمكن من تضمين النشاط الأجنبى– سواء بالتجميع الكلى أو باستخدام طريقة حقوق الملكية– فى القوائم المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية.

٤٥- تتبع إجراءات التجميع العادية عند ضم نتائج الأعمال والمركز المالى لنشاط أجنبى مع نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة التى تعرض قوائم مالية مثل استبعاد الأرصدة المتبادلة مع المجموعة والمعاملات المتبادلة مع المجموعة لشركة تابعة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢)). ومع ذلك فلا يمكن استبعاد الأرصدة المتبادلة بين شركات المجموعة لأصول (أو التزامات) ذات طبيعة نقدية سواء ما كان منها قصير أو طويل الأجل مع ما يقابلها من التزامات (أو أصول) بدون إظهار نتائج تقلبات العملة فى القوائم المالية المجمعة. ويرجع ذلك إلى أن البند ذو الطبيعة النقدية يمثل تعهداً بتحويل إحدى العملات إلى أخرى ويُعَرِضْ المنشأة التى تعرض قوائم مالية لمكسب أو خسارة بسبب تقلبات العملة.

وبناء على ذلك يعترف بفرق العملة فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بالقوائم المالية المجمعة للمنشأة التى تعرض قوائم مالية، أما إذا نشأ فرق العملة بسبب الظروف الموضحة فى الفقرة "٣٢" فيتم الاعتراف به ضمن الدخل الشامل الآخر ويراكم فى بند مستقل بحقوق الملكية إلى أن يتم التخلص من النشاط الأجنبى.

٤٦- عندما تكون القوائم المالية لنشاط أجنبى معدة فى تاريخ مختلف عن التاريخ المعدة فيه القوائم المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية فغالباً ما يقوم النشاط الأجنبى بإعداد قوائم مالية إضافية فى نفس تاريخ القوائم المالية لهذه المنشأة. وعندما لا يتم ذلك فإن معيار

المحاسبة المصرى رقم (٤٢) يسمح باستخدام تاريخ مختلف بشرط ألا يتعدى الاختلاف بين التاريخين ثلاثة أشهر وأن يتم إجراء تسويات بآثار أى معاملات أو أحداث أخرى مؤثرة تقع بين التواريخ المختلفة. وفى مثل هذه الحالة يتم ترجمة أصول والتزامات النشاط الأجنبى طبقاً لسعر الصرف السائد فى تاريخ نهاية الفترة المالية للنشاط الأجنبى. ويتم إجراء تسويات بالتغيرات المؤثرة التى تحدث فى أسعار الصرف حتى تاريخ نهاية الفترة المالية للمنشأة التى تعرض قوائم مالية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢). ويتبع نفس الأسلوب فى تطبيق طريقة حقوق الملكية على الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.

٤٧- **يتعين معالجة أية شهرة تنشأ عن اقتناء نشاط أجنبى وأية تسويات قيمة عادلة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات تنشأ عن اقتناء النشاط الأجنبى كأصول والتزامات خاصة بالنشاط الأجنبى، وبالتالي يجب التعبير عنها بعملة التعامل للنشاط الأجنبى وترجمتها بسعر الإقفال طبقاً للفقرات "٣٩" و"٤٢".**

التخلص الكلى أو الجزئى من نشاط أجنبى

٤٨- **عند التخلص من نشاط أجنبى فإن مبلغ فروق العملة المتراكم المتعلق بذلك النشاط الأجنبى- والمعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر والمجمع كبند منفصل بحقوق الملكية – يجب أن يعاد تبويبه من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (كتسوية إعادة تبويب بقائمة الدخل) عندما يعترف بمكسب أو خسارة التخلص من النشاط الأجنبى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية").**

٤٨أ- بالإضافة إلى التخلص من حصة المنشأة فى نشاط أجنبى بالكامل تعالج الحالات التالية كعمليات تخلص من نشاط أجنبى (استبعادات) حتى عندما تحتفظ المنشأة بحصة فى الشركة التى سبق لها أن كانت تابعة أو شقيقة أو تحت سيطرة مشتركة:

(أ) فقدان السيطرة على شركة تابعة تتضمن نشاط أجنبى.

(ب) فقدان النفوذ المؤثر على شركة شقيقة تتضمن نشاط أجنبى.

(ج) فقدان السيطرة المشتركة على منشأة تخضع لسيطرة مشتركة وتتضمن نشاط أجنبى.

٤٨ب – ملغاة.

٤٨ج-عند التخلص الجزئى من شركة تابعة تتضمن نشاط أجنبى فينبغى على المنشأة أن تعيد توزيع الحصة الجزئية (المتخلص منها) من مبلغ فروق العملة المتراكم - المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر - على أصحاب الحصص غير المسيطرة فى ذلك النشاط الأجنبى. وعندما يتم التخلص الجزئى من نشاط أجنبى بأى شكل آخر فيتعين على المنشأة أن تعيد تبويب الحصة الجزئية (المتخلص منها) فقط من مبلغ فروق العملة المتراكم - المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر - وذلك إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

٤٨د- يعنى بالتخلص الجزئى من حصة منشأة فى نشاط أجنبى أى تخفيض فى حصة ملكية المنشأة فى النشاط الأجنبى باستثناء التخفيضات الواردة فى الفقرة ٤٨أ والتى يتم المحاسبة عنها كعمليات تخلص (استبعادات).

٤٩- قد تتخلص المنشأة كلياً أو جزئياً من حصتها فى نشاط أجنبى من خلال بيع أو تصفية أو استرداد رأس المال أو التنازل عن كل أو جزء من هذا النشاط. إن تخفيض القيمة الدفترية لحصة المنشأة فى نشاط أجنبى سواء بسبب الخسائر التى يحققها النشاط ذاته أو بسبب اضمحلال أعترف به المستثمر لا يعد تصرفاً جزئياً. وبالتالي فلا يتم إعادة تبويب أى جزء من مكسب أو خسارة فروق العملة - المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر - إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى تاريخ التخفيض.

الآثار الضريبية لكافة فروق العملة

٥٠- قد تترتب آثار ضريبية عن مكاسب وخسائر المعاملات بعملة أجنبية وعن فروق العملة الناشئة من ترجمة نتائج الأعمال والمركز المالى لمنشأة (بما فى ذلك النشاط الأجنبى) إلى عملة مختلفة. ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" فى المحاسبة عن هذه الآثار الضريبية.

الإفصاح

٥١- تنطبق الإشارات إلى "عملة التعامل" الواردة فى الفقرة "٥٣" والفقرات من "٥٥" إلى "٥٧" - فى حالة المجموعة - على عملة التعامل للشركة الأم.

٥٢- على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) مبلغ فروق العملة المعترف به فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فيما عدا تلك الناتجة من أدوات مالية تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

و (ب) صافي فروق العملة المعترف بها ضمن الدخل الشامل الآخر والمتراكمة فى بند مستقل بحقوق الملكية بالإضافة إلى تسوية بالحركة على ذلك المبلغ من فروق العملة فى بداية ونهاية الفترة.

٥٣- عندما تختلف عملة العرض عن عملة التعامل فيتعين على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة مع الإفصاح عن عملة التعامل وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.

٥٤- عندما يوجد تغيير فى عملة التعامل سواء للمنشأة التى تعرض قوائم مالية أولنشاط أجنبى مؤثر فيتعين الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغيير فى عملة التعامل.

٥٥- عندما تعرض منشأة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها فعليها أن تصف القوائم المالية بأنها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية فقط إذا ما كانت تتماشى مع كافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية وتفسيراتها بما فى ذلك طريقة الترجمة المبينة فى الفقرات "٣٩" و"٤٢".

٥٦- تقوم المنشأة فى بعض الأحيان بعرض قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن عملة التعامل الخاصة بها دون أن تفى بمتطلبات الفقرة "٥٥". فعلى سبيل المثال قد تحول أحد المنشآت بعض البنود المنتقاة من قوائمها المالية إلى عملة أخرى – أو قد تقوم منشأة أخرى – لا تعد عملة التعامل الخاصة بها "عملة اقتصاد حاد التضخم" بترجمة القوائم المالية لعملة أخرى عن طريق ترجمة كافة بنود تلك القوائم باستخدام أحدث سعر إقفال. ولا تعد هذه التحويلات متماشية مع معايير المحاسبة المصرية وفى هذه الحالات تكون الإفصاحات الموضحة فى الفقرة "٥٧" واجبة.

٥٧- عندما تقوم المنشأة بعرض قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف سواء عن عملة التعامل أو عملة العرض الخاصة بها وإذا لم تستوفى متطلبات الفقرة "٥٥" فعليها أن:

(أ) تصف بوضوح هذه المعلومات على أنها معلومات إضافية لتمييزها عن المعلومات التى تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية.

و (ب) تفصح عن العملة التى تعرض بها المعلومات الإضافية.

و (ج) تفصح عن عملة التعامل للمنشأة وطريقة الترجمة المستخدمة فى تحديد المعلومات الإضافية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤)

تكاليف الاقتراض

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤)

تكاليف الاقتراض

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤)

تكاليف الاقتراض

المبدأ الأساسى

١- تمثل تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل جزءاً من تكلفة ذلك الأصل. أما تكاليف الاقتراض الأخرى فيعترف بها كمصروفات.

نطاق المعيار

٢- على المنشأة تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن تكاليف الاقتراض.

٣- لا يتعامل هذا المعيار مع التكلفة الفعلية أو المحسوبة (الضمنية) لتكلفة حقوق الملكية بما فى ذلك حقوق ملكية الأسهم الممتازة التى لا تبوب كالتزام.

٤- لا يتطلب من المنشأة تطبيق هذا المعيار على تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج ما يلي:

(أ) أصل مؤهل يقاس بالقيمة العادلة مثل الأصول الحيوية.

أو (ب) المخزون الذي يصنع أو ينتج بكميات كبيرة على أساس متكرر.

تعريفات

٥- يستخدم هذا المعيار المصطلحات التالية بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>تكلفة الاقتراض</u>: هى الفوائد والتكاليف الأخرى التى تتكبدها المنشأة نتيجة لاقتراض الأموال.

<u>الأصل المؤهل</u>: هو ذلك الأصل الذي يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه.

٦- قد تشمل تكلفة الاقتراض ما يلي

(أ) مصروفات الفوائد محسوبة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى كما هى مشروحة فى معيار المحاسبة المصرى (٤٧).

و (ب) **ملغاة.**

و (ج) **ملغاة.**

و (د) **ملغاة.**

و (هـ) فروق العملة التى تنشأ من الاقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذي تعتبر فيه تلك الفروق تعديلاً لتكلفة الفوائد.

٧- طبقاً للظروف قد يكون أي مما يلي أصلا مؤهلاً:

(أ) المخزون.

(ب) المصانع.

(ج) محطات توليد الطاقة.

(د) الأصول غير الملموسة.

(هـ) الاستثمارات العقارية.

ولا تعتبر أصولاً مؤهلة الأصول المالية وبنود المخزون التى تصنع بصفة روتينية أو بصفة متكررة فى فترة زمنية قصيرة. كذلك لا تعتبر أصولاً مؤهلة تلك الأصول التى تكون جاهزة للاستخدام فى الأغراض المحددة لها أو البيع فى نفس تاريخ اقتنائها.

الاعتراف

٨- على المنشأة رسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفة ذلك الأصل. وعلى المنشأة الاعتراف بتكاليف الاقتراض الأخرى كمصروفات فى الفترة التى تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة.

٩- تضاف تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل إلى تكلفة هذا الأصل. ويتم رسملة تكاليف الاقتراض هذه ضمن تكلفة الأصل عندما يكون من المرجح أن تتسبب فى خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة وتكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بدرجة يعتمد عليها.

تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة

١٠- تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل هى تكاليف الاقتراض التى كان يمكن تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على هذا الأصل. فإذا قامت المنشأة باقتراض أموال خصيصاً بغرض الحصول على أصل مؤهل يكون من السهل تحديد تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بهذا الأصل.

١١- قد يصعب إيجاد علاقة مباشرة بين قرض معين وأصل مؤهل كما قد يصعب أيضاً تحديد الاقتراض الذي كان من الممكن تجنبه. وتظهر هذه الصعوبة على سبيل المثال عندما يكون نشاط التمويل فى المنشأة منسق مركزياً. وتظهر الصعوبة أيضاً عندما تقوم مجموعة شركات باستخدام تشكيلة من أدوات التمويل لاقتراض الأموال بمعدلات فائدة أو بأعباء متباينة ثم إعادة إقراض تلك الأموال بشروط مختلفة لشركات المجموعة.

وتظهر تعقيدات أخرى من خلال استخدام تسهيلات أو قروض ممنوحة أو مرتبطة بعملات أجنبية وذلك عندما تمارس المجموعة نشاطها فى ظل اقتصاد يعاني من التضخم الشديد، أو نتيجة التذبذب فى أسعار الصرف الأجنبي. ونتيجة لذلك فإنه يصعب تحديد قيمة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء الأصل وبالتالي يصبح الحكم الشخصى أمراً مطلوباً.

١٢ – عندما يتم اقتراض الأموال بغرض اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض، فعلى المنشأة تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها على هذا الأصل والتى تتمثل فى تكلفة الاقتراض الفعلية التى تتكبدها المنشاة خلال الفترة بسبب عملية الاقتراض مطروحاً منها أى إيراد تحقق من الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة.

١٣– قد ينتج عن ترتيبات التمويل التى تتخذها المنشأة لتمويل أحد الأصول أن تحصل المنشأة فعلاً على القرض وتتكبد تكاليف اقتراض مقترنة به قبل استخدام بعض أو كل الأموال فى الإنفاق على الأصل المؤهل. وفى مثل هذه الظروف يتم عادة استثمار الأموال مؤقتاً إلى حين إنفاقها على ذلك الأصل. وعند تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها خلال فترة ما فإنه يتم تخفيض تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها بقيمة أى إيراد مكتسب من استثمار الأموال المقترضة.

١٤ – عندما يتم الاقتراض بصفة عامة وتستخدم الأموال المقترضة فى اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض، فعلى المنشأة تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يمكن رسملتها باستخدام معدل للرسملة على الإنفاق الخاص بهذا الأصل. ويحسب هذا المعدل على أساس المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض للمنشأة عن القروض القائمة خلال المدة وذلك بعد إستبعاد القروض التى تم إبرامها تحديداً بغرض اقتناء أصل بذاته مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض. ويجب ألا تزيد قيمة تكلفة الاقتراض المرسملة خلال فترة ما عن قيمة تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها خلال تلك الفترة.

١٥– فى بعض الحالات يكون من المناسب ضم كافة عمليات الاقتراض للشركة الأم والشركات التابعة لها عند حساب المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض. وفى حالات أخرى يكون من المناسب أن تستخدم كل شركة تابعة متوسطها المرجح لتكلفة الاقتراض للقروض الخاصة بها.

الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل المؤهل عن قيمته الإستردادية

١٦- عندما تزيد القيمة الدفترية أو التكلفة الإجمالية المتوقعة للأصل المؤهل عن القيمة التى يمكن استردادها منه أو عن صافي قيمته البيعية فإنه يتم تخفيض أو استبعاد تلك الزيادة من القيمة الدفترية طبقاً لمتطلبات المعايير الأخرى. وتحت ظروف معينة فإن قيمة التخفيض أو الاستبعاد يتم ردها مرة أخرى طبقاً لتلك المعايير الأخرى.

بدء الرسملة

١٧- **تبدأ المنشأة فى رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكاليف الأصل المؤهل فى تاريخ البدء. ويعرف تاريخ بدء الرسملة بأنه التاريخ الذي تستوفى فيه المنشأة الشروط التالية أولاً:**

(أ) قامت بتكبد نفقات على الأصل.

و (ب) قامت بتكبد تكاليف إقتراض.

و (ج) قامت بالأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو بيعه.

١٨- يتضمن الإنفاق على الأصل المؤهل تلك النفقات التى نتجت عن سداد نقدي أو تحويل أصول أخرى أو التعهد بالتزام ينتج عنها تحمل فوائد وأعباء تمويل. ويتم تخفيض قيمة تلك النفقات بقيمة الدفعات المحصلة أو المنح المستلمة عن هذا الأصل (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات "). ويمثل متوسط القيمة الدفترية للأصل خلال الفترة – متضمناً تكاليف الاقتراض التى سبق رسملتها خلال الفترات السابقة قياساً تقريبياً معقولاً للنفقات التى يتم تطبيق معدل الرسملة عليها خلال تلك الفترة.

١٩- لا تقتصر الأنشطة اللازمة لإعداد أصل للاستخدام فى الأغراض المحددة أو بيعه للغير على أنشطة الإنشاء الفعلى للأصل، وإنما تشمل أيضاً الأعمال الفنية والإدارية السابقة على أعمال الإنشاء الفعلى، مثل الأنشطة المتعلقة بالحصول على الموافقات من الجهات المعنية قبل البدء فى أعمال الإنشاء الفعلى. ومع ذلك فإن هذه الأنشطة لا تتضمن فترات الاحتفاظ بأصل لا يتم فيها عملية إنتاج أو تطوير يغير من الحالة التى عليها الأصل، فعلى سبيل المثال فإنه يتم رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة عندما تكون الأرض محل تحسينات وذلك عن الفترة التى تكون فيها الأنشطة المتعلقة بالتحسينات تحت التنفيذ، فى حين أنه لا يتم رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة عن الأرض المقتناه بغرض إنشاء مبنى عليها وذلك خلال الفترة التى تكون فيها تلك الأرض محتفظ بها دون وجود أنشطة متعلقة بتحسينات عليها.

تعليق الرسملة

٢٠ – على المنشأة التوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعالة للأصل المؤهل.

٢١ – قد تتكبد المنشاة تكاليف إقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها المنشأة عن تنفيذ الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو للبيع للغير. ومثل هذه التكلفة هى تكلفة احتفاظ بأصل مكتمل جزئياً وغير مؤهلة للرسملة، فى حين لا يتم عادة تعليق رسملة تكاليف الاقتراض خلال فترة القيام بأعمال فنية وإدارية جوهرية. كذلك لا يتم تعليق رسملة تكاليف الاقتراض عندما يكون التوقف المؤقت بمثابة خطوة ضرورية فى عملية إعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير. فعلى سبيل المثال فإن الرسملة تستمر فى الفترات المطلوبة لنضج المخزون أو الفترات الممتدة نتيجة تأخر إنشاء كوبري بسبب ارتفاع منسوب المياه وإذا ما كان هذا أمراً عادياً فى المنطقة الجغرافية التى ينشأ فيها الكوبري وفى الفترة محل الإنشاء.

التوقف عن الرسملة

٢٢ – على المنشأة التوقف عن عملية رسملة تكاليف الاقتراض عندما يتم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير.

٢٣ – يعتبر الأصل عادة معداً للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير عندما يتم الانتهاء من الإنشاء الفعلى له حتى لو كانت هناك بعض الأعمال الإدارية الروتينية ما زالت مستمرة. وإذا كانت الأعمال المتبقية تتمثل فى بعض أعمال التعديلات البسيطة مثل الديكورات التى يتم تغييرها حسب طلب المشترى أو المستخدم يشير هذا إلى أنه قد تم الانتهاء جوهرياً من كل الأنشطة.

٢٤ – عندما تقوم المنشأة من الانتهاء من إنشاء أجزاء من الأصل المؤهل ويكون من الممكن استخدام كل جزء من هذه الأجزاء أثناء استمرار عملية إنشاء باقى الأجزاء الأخرى، فيتعين التوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض على الأجزاء المنتهية طالما تم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد هذه الأجزاء للاستخدام فى الأغراض المحددة أو لبيعها.

٢٥- يعتبر المجمع التجارى المكون من عدة مبان يمكن استخدام كل منها على حدى هو أحد أمثلة الأصول المؤهلة حيث يمكن استخدام كل جزء منه فى حين مازالت باقى الأجزاء تحت الإنشاء. ومن ثم يتعين التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض للأجزاء المكتملة. أما بالنسبة للمصنع الذي يتطلب إنشاؤه تركيب خطوط إنتاج عديدة بالتوالى فى أجزاء مختلفة من المصنع داخل نفس الموقع كمصنع حديد وصلب وهو أحد أمثلة الأصول المؤهلة فيلزم الانتهاء من إعداده كاملاً قبل أن يمكن استخدام أى جزء من أجزائه.

الإفصاح

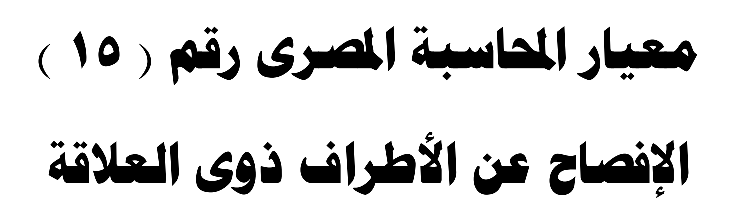
٢٦ - على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) مبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة.

و (ب) معدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة.

الأحكام الانتقالية

٢٧ - عندما يمثل تطبيق هذا المعيار تغييراً فى السياسة المحاسبية، على المنشأة تطبيق هذا المعيار على تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة والتى يقع فيها تاريخ بدء الرسملة فى أو بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار.



معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥)

الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥)
الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

المحتويات

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥)
الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى التحقق من أن القوائم المالية للمنشآت تتضمن الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه إلى احتمالية تأثر المركز المالى والأرباح أو الخسائر بوجود الأطراف ذوي العلاقة وبنتيجة المعاملات معهم وأرصدتهم القائمة بما فى ذلك الإرتباطات.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار فى:

(أ) تحديد العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات معهم.

و (ب) تحديد الأرصدة القائمة- بما فيها التعهدات- ما بين المنشأة والأطراف ذوي العلاقة معها بما فى ذلك الإرتباطات.

و (ج) تحديد الظروف والتى من أجلها يكون الإفصاح فى (أ)، (ب) مطلوب.

و (د) تحديد الإفصاحات المطلوبة لهذه البنود.

٣-يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة القائمة- بما فيها التعهدات - فى القوائم المالية المجمعة والمستقلة للشركة الأم أو الذين لهم سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة " أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة ". ويسرى هذا المعيار أيضاً على القوائم المالية المنفردة.

٤- يتم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة القائمة مع المنشآت الأخرى داخل نطاق المجموعة في القوائم المالية للمنشأة. ويتم استبعاد المعاملات ما بين منشآت المجموعة والأرصدة القائمة عند إعداد القوائم المالية المجمعة للمجموعة، باستثناء تلك التي بين منشأة استثمارية ومنشآتها التابعة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر.

الغرض من الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

٥- تعتبر العلاقات بين الأطراف ذوي العلاقة شكلاً مألوفاً فى نشاط الأعمال. فعلى سبيل المثال عادة ما تقوم المنشآت بتنفيذ بعض أنشطتها من خلال شركات تابعة أو مشروعات مشتركة أو شركات شقيقة، وفى هذه الحالة فإن قابلية المنشأة للتأثير على القرارات المالية والتنفيذية للشركة المستثمر فيها يكون من خلال السيطرة أو السيطرة المشتركة أو النفوذ المؤثر.

٦- قد يكون لمعاملات الأطراف ذوي العلاقة تأثير على الأرباح أو الخسائر والمركز المالى للمنشأة، فقد يدخل الأطراف ذوي العلاقة فى معاملات قد لا يرغب الأطراف غير ذوي العلاقة الدخول فيها كأن تقوم المنشأة ببيع بضائع للشركة القابضة بالتكلفة ولا تسمح بمثل هذه المعاملات مع عميل آخر. كذلك فإن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة قد لا تتم بنفس القيم التى تتم بها المعاملات مع الأطراف غير ذوي العلاقة.

٧- قد تتأثر الأرباح أو الخسائر والمركز المالى للمنشأة بالعلاقة مع الأطراف ذوي العلاقة حتى ولو لم تحدث معاملات مع تلك الأطراف، فمجرد وجود العلاقة قد يكون كافياً للتأثير على معاملات المنشأة التى تعد القوائم المالية مع الأطراف الأخرى، فعلى سبيل المثال قد تنهى شركات تابعة علاقتها مع منشأة أخرى عند اقتناء الشركة القابضة لشركة تابعة أو شقيقة تعمل فى نفس نشاط هذه المنشأة. ومن ناحية أخرى قد يمنع طرف من القيام بعمل معين بسبب وجود نفوذ مؤثر عليه من طرف آخر، فعلى سبيل المثال قد تعطى الشركة القابضة تعليمات إلى الشركة التابعة بعدم القيام بأنشطة البحوث والتطوير.

٨- لهذه الأسباب فإن معرفة العلاقات القائمة والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة القائمة بما فيها التعهدات قد يؤثرعلى تقييم نشاط المنشأة بواسطة مستخدمى القوائم المالية متضمنة تقييم المخاطر والفرص التى تواجه المنشأة.

تعريفات

٩- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>الطرف ذوالعلاقة</u>: هو الشخص الذي له أو المنشأة التى لها علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية (ويشار إليها فى هذا المعيار بـ " المنشأة المصدرة للقوائم").

(أ) يعد الشخص أو أحد أطراف العائلة المقربين لهذا الشخص ذوي العلاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم إذا كان هذا الشخص:

(١) له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة المصدرة للقوائم.

أو (٢) له نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم.

أو (٣) عضوفى الإدارة العليا للمنشأة المصدرة للقوائم أو للمنشأة الأم للمنشأة المصدرة للقوائم.

(ب) تعد المنشأة ذو علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم إذا تحقق أى من الشروط التالية:

(١) المنشأة والمنشأة المصدرة للقوائم أعضاء فى نفس المجموعة (بمعنى أن كل شركة أم وشركة تابعة والشركات التابعة للشركة التابعة ذا علاقة بالآخرين).

أو (٢) أحد المنشآت هى شركة شقيقة أم مشروع مشترك للمنشأة الأخرى (أو أن تكون المنشأة شركة شقيقة أو مشروع مشترك لعضوفى مجموعة تكون فيه المنشأة الأخرى عضو أيضاً).

أو (٣) المنشأتين هما مشروعان مشتركان لنفس الطرف الثالث.

أو (٤) إحدى المنشآت هى مشروع مشترك لطرف ثالث والمنشأة الأخرى هى شركة شقيقة لهذا الطرف الثالث.

أو (٥) المنشأة هى نظام لمزايا العاملين ما بعد الخدمة لصالح العاملين فى إما المنشأة المصدرة للقوائم او لمنشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم. وإذا كانت المنشأة هى نفسها نظام مزايا العاملين فتعتبر المنشأة ربة العمل منشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم.

أو (٦) المنشأة يسيطر عليها منفرداً أو مشتركاً شخص مما ورد ذكرهم فى (أ) اعلاه.

أو (٧) كان لشخص ممن ورد ذكرهم فى (أ) (١) اعلاه نفوذاً مؤثر على المنشأة أو كان عضواً بالإدارة العليا للمنشأة (أو الشركة الأم للمنشأة).

<u>معاملات الأطراف ذوي العلاقة:</u> هى تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين المنشأة المصدرة للقوائم وطرف ذو علاقة بغض النظر عن وجود ثمن تم تحميله لهذا التبادل.

أطراف العائلة المقربون لشخص: هم الأطراف المتوقع لهم التأثير أو التأثر بواسطة ذلك الشخص عند تعاملهم مع المنشأة، وقد يتضمن هذا:

(أ) الزوجة/ الزوج / الأطفال

و (ب) أطفال الزوجة/ الزوج

و (ج) من هم فى كفالة الشخص أو كفالة الزوجة/ الزوج

التعويضات: هى كافة أنواع المقابل المدفوع أو المقدم بواسطة الشركة أو نيابة عن الشركة فى مقابل خدمات أديت للشركة، تتضمن كل مزايا العاملين (كما تم تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين")، ويتضمن كذلك المقابل المدفوع نيابة عن الشركة القابضة والمتعلق بالمنشأة وهذا يتضمن: -

(أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل مثل الأجور والمرتبات ومساهمة المنشأة فى التأمينات الاجتماعية والأجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة وتوزيعات الأرباح والمكافآت (إذا كانت ستدفع خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة) والمزايا غير النقدية (مثل الرعاية الصحية والسكن، ووسائل الإنتقال، والسلع والخدمات المجانية أو المدعمة) المدفوعة للعاملين الحاليين.

و (ب) نظام معاش وتقاعد العاملين كالمعاشات ومزايا التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة والرعاية الصحية بعد التقاعد.

و (ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل متضمنة الإجازات طويلة الأجل أو المزايا طويلة الأجل الأخرى أو مزايا العجز طويلة الأجل وكذلك توزيعات الأرباح والمكافآت المؤجلة والتى لن يتم سدادها بالكامل خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة.

و (د) مقابل إنهاء الخدمة

و (هـ)المدفوعات المبنية على أسهم.

السيطرة: هى القدرة على التحكم فى السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة وذلك للحصول على منافع من أنشطتها.

السيطرة المشتركة: هى مشاركة بموجب اتفاق تعاقدى للسيطرة على نشاط اقتصادى.

أفراد الإدارة العليا: هم الأشخاص الذين يملكون السلطة والمسئولية للتخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة المنشأة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة شاملاً ذلك أى مدير (سواء كان تنفيذياً أولا) لهذه المنشأة.

<u>النفوذ المؤثر</u>: هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها ولكنها لا ترقى إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات.

<u>الحكومة:</u> تشير إلى الحكومة وإداراتها وهيئاتها والأجهزة المماثلة سواء كانت محلية أو أقليمية.

<u>المنشآت ذات العلاقة بالحكومة</u>: هى المنشأة التي يكون للحكومة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثرعليها.

كما تُعرف المصطلحات "سيطرة" و"منشأة استثمارية" و"سيطرة مشتركة" و"تأثير هام" في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" ومعيار لمحاسبة لمصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة" ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة"، على التوالي، وتستخدم في هذا المعيار بالمعاني المحددة في تلك المعايير.

١٠- فى تقدير كل علاقة ممكنة مع الأطراف ذوي العلاقة يجب توجيه الاهتمام إلى جوهر هذه العلاقة وليس مجرد شكلها القانونى.

١١- لا يعتبر من الأطراف ذوي العلاقة لأغراض هذا المعيار ما يلي:

(أ) منشأتين لمجرد أن لهما مديراً مشتركاً أو أحد أفراد الإدارة العليا أو بسبب أن أحد أعضاء الإدارة العليا فى منشأة له نفوذ مؤثر على المنشأة الأخرى.

(ب) اثنين أصحاب حصص فى مشروع مشترك بمجرد مشاركتهما السيطرة على المشروع المشترك.

(ج) (ا) الممولين.

و (٢) النقابات والاتحادات العمالية.

و (٣) المرافق العامة.

و (٤) المصالح والهيئات الحكومية والتى ليس لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم.

وذلك فى حدود معاملاتهم العادية مع المنشأة (بالرغم من أنه يمكنهم تقييد حرية حركة المنشأة أو يكون لهم مشاركة فى عملية اتخاذ القرار).

(د) العميل أو المورد أو مانح الامتياز أو الموزع أو الوكيل العام الذي تتعامل معه المنشأة بحجم أعمال ضخم لمجرد الاعتماد عليه اقتصاديا.

١٢ – فى تعريف الطرف ذو العلاقة يتضمن تعريف الشركة الشقيقة والشركات التابعة لها كما يتضمن تعريف المشروع المشترك والشركات التابعة له. لذا فعلى سبيل المثال فإن الشركة التابعة لشركة شقيقة والمستثمر الذي له نفوذ مؤثر على الشركة الشقيقة يعتبران أطراف ذوي علاقة لكل منهما.

الإفصاح

جميع المنشآت

١٣ – يتعين الإفصاح عن العلاقة ما بين الشركة الأم والشركات التابعة بغض النظر عن حدوث تعاملات بينهم من عدمه. كما على المنشأة أن تفصح عن اسم الشركة الأم أو الطرف المسيطر – إذا لم يكن هو الشركة الأم –وفى حالة عدم وجود قوائم مالية منشورة للشركة الأم أو الطرف المسيطر فإنه يتم الإفصاح عن الشركة الأم التالية فى الأهمية والتى لها قوائم مالية منشورة.

١٤ – لكي يمكن لمستخدمى القوائم المالية أن يكونوا رأيا عن تأثير العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة على المنشأة التي تعد القوائم المالية، فمن المناسب الإفصاح عن تلك العلاقات عند وجود السيطرة بغض النظر عن حدوث معاملات مع تلك الأطراف أم لا.

١٥ – إن متطلبات الإفصاح عن علاقات الأطراف ذوي العلاقة ما بين الشركة الأم والشركات التابعة هى بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة في معيارى المحاسبة المصريين رقمي (١٧)، (٤٤).

١٦ – تشير الفقرة "١٣" إلى الشركة الأم التالية فى الأهمية وهي تعني أول شركة أم فى المجموعة فوق الشركة الأم المباشرة والتى تصدر قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام.

١٧ – على المنشأة أن تفصح عن التعويضات المدفوعة لأفراد الإدارة العليا – بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة – كمبالغ إجمالية ووفقاً للتبويب التالي:

(أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل.

(ب) مزايا معاشات العاملين بعد التقاعد.

(ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل.

(د) مقابل إنهاء الخدمة.

(هـ) المدفوعات المبنية على أسهم.

١٨ – إذا كانت هناك معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة خلال فترة القوائم المالية فعلى المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقات مع هذه الأطراف، وكذلك معلومات عن هذه المعاملات والأرصدة المستحقة بما فيها الإرتباطات والتى تعتبر ضرورية لفهم التأثير المحتمل لتلك العلاقة على القوائم المالية، وذلك بالإضافة إلى المتطلبات الواردة فى الفقرة "١٧".

وكحد أدنى تتضمن الإفصاحات ما يلي:

(أ) قيمة المعاملات.

(ب) الأرصدة القائمة بما فيها الارتباطات و:

(١) الشروط بما فيها وجود ضمانات من عدمه وطبيعة المقابل الذي سيتم تقديمه فى التسوية.

(٢) تفاصيل الضمانات المقدمة أو التى تم الحصول عليها.

(ج) المخصصات المكونة لمواجهة الديون المشكوك فيها للأرصدة القائمة للأطراف ذوي العلاقة.

(د) ما تم تحميله على قائمة الدخل خلال الفترة لمواجهة الديون المعدومة أو الديون المشكوك فيها للأطراف ذوي العلاقة.

١٩ – يتم عرض الإفصاحات المطلوبة فى الفقرة "١٨" بشكل منفصل لكل من:

أ) الشركة الأم.

ب) الأطراف التى لها سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة.

ج) الشركات التابعة.

د) الشركات الشقيقة.

هـ) المشروعات المشتركة التى للمنشأة حصص فيها.

و) أفراد الإدارة العليا للشركة أو الشركة الأم.

ز) أطراف أخرى ذات علاقة.

٢٠– يعتبر تصنيف المبالغ التى يجب دفعها إلى أو تحصيلها من الأطراف ذوي العلاقة بالإضافة إلى التصنيفات المطلوبة فى الفقرة "١٩" استكمال للإفصاحات المطلوبة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية" للمعلومات التى يجب وجودها فى قائمة المركز المالى أو الإيضاحات، وتمتد التصنيفات لتوفر تحليلاً أكثر شمولية لأرصدة الأطراف ذوي العلاقة كما يمكن تطبيقها أيضاً على معاملات تلك الأطراف.

٢١- فيما يلي أمثلة للمعاملات التي تتطلب الإفصاح إذا تمت مع الأطراف ذوي العلاقة:

أ) شراء أو بيع بضاعة (تامة أو غير تامة).

ب) شراء أو بيع العقارات والأصول الأخرى.

ج) تقديم أو تلقي الخدمات.

د) التأجير.

ه) نقل البحوث والتطوير والمعرفة التقنية.

و) النقل تحت اتفاقيات التراخيص.

ز) النقل تحت اتفاقيات التمويل (بما في ذلك القروض والمساهمات النقدية والعينية فى الملكية).

ح) تقديم الضمانات.

ط) التعهدات بالتصرف في حالة وقوع حدث أو عدم وقوعه مستقبلاً. بما في ذلك العقود التنفيذية (المعترف بها وغير المعترف بها).

ي) تسوية الالتزامات بالنيابة عن المنشأة أو بالمنشأة نيابة عن طرف آخر.

٢٢- تعتبر مساهمة شركة أم أو شركة تابعة فى نظم المزايا المحددة يتم فيه المشاركة فى تحمل المخاطر فيما بين منشآت المجموعة معاملة بين أطراف ذوي علاقة (راجع الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)).

٢٣- يتم الإفصاح بأن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة قد تمت بشروط معادلة لتلك السائدة فى المعاملات على أساس تجارى فقط عندما يمكن إثبات ذلك.

٢٤- يمكن تجميع البنود المتشابهة عند الإفصاح ما لم يكن من الضروري الإفصاح المنفصل لبند ما بهدف فهم تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.

المنشآت ذات العلاقة بالحكومة

٢٥- تعفى المنشأة المصدرة للقوائم من متطلبات الإفصاح الواردة فى فقرة "١٨" فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة القائمة معهم بما فيها الإرتباطات والتى تتم مع:

(أ) حكومة لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم.

و (ب) منشأة أخرى ذات علاقة بسبب أن نفس الحكومة لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على كل من المنشأة المصدرة للقوائم والمنشأة الأخرى.

٢٦ – إذا طبقت المنشأة المصدرة للقوائم الإعفاء الوارد فى فقرة "٢٥" فعليها الإفصاح عما يلي فيما يتعلق بالمعاملات والأرصدة القائمة المشار إليها فى الفقرة "٢٥":

(أ) إسم الحكومة وطبيعة علاقتها بالمنشأة المصدرة للقوائم (سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر).

(ب) المعلومات التالية بالتفاصيل الكافية بحيث تمكن مستخدمى القوائم المالية للمنشأة فى تفهم تأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على القوائم المالية:

(١) طبيعة وقيمة كل معاملة منفردة ذات أهمية.

و (٢) بالنسبة للمعاملات الأخرى والتى لها أهمية مجتمعة وليست منفردة، المؤشر القيمى والنوعى لمداهم. ونوع المعاملات بما فيها تلك المذكورة فى فقرة "٢١".

٢٧ – عند استخدام التقدير الحكمى لتحديد مستوى التفاصيل المستخدمة فى الإفصاح طبقاً لمتطلبات الفقرة "٢٦ (ب) " على المنشأة المصدرة للقوائم أن تأخذ فى الاعتبار مدى تقارب علاقة الطرف ذوالعلاقة والعوامل الأخرى ذات العلاقة فى تحديد مستوى الأهمية النسبية للمعاملة مثل ما إذا كانت:

(أ) هامة ومؤثرة فى الحجم.

(ب) تمت بشروط غير سوقية.

(ج) خارج المعاملات اليومية للنشاط مثل بيع وشراء أنشطة أعمال.

(د) أفصح عنها للجهات الرقابية.

(هـ) تم إبلاغها إلى الإدارة العليا.

(و) تخضع لإعتماد مسبق من المساهمين.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧)

القوائم المالية المستقلة

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧)

القوائم المالية المستقلة

المحتويات

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧)

القوائم المالية المستقلة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح متطلبات المحاسبة والافصاح عن الاستثمارات في شركات تابعة أو مشروعات مشتركة أو شركات شقيقة في القوائم المالية المستقلة للمنشأة

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الاستثمارات في كل من الشركات التابعة والمنشآت التى تخضع لسيطرة مشتركة والشركات الشقيقة عندما تختار المنشأة أن تعرض قوائم مالية مستقلة أو عندما تلزمها القوانين واللوائح المحلية بإعداد تلك القوائم.

٣- هذا المعيار لا يحدد المنشآت التي عليها اعداد قوائم مالية مستقلة، إنما يسرى عندما تعد المنشأة قوائم مالية مستقلة تتفق مع معايير المحاسبة المصرية.

تعريفات

٤- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>القوائم المالية المجمعة</u>: هي القوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت لكيان اقتصادى واحد.

<u>القوائم المالية المستقلة</u>: هي تلك القوائم المعروضة بمعرفة منشأة والتي يمكن بعد الأخذ في الاعتبار متطلبات هذا المعيار أن تختار فيها المنشأة المحاسبة عن استثماراتها في منشآتها التابعة أو مشروعاتها المشتركة أو شركاتها الشقيقة إما بالتكلفة أو طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

٥- تم تعريف المصطلحات التالية في قائمة المصطلحات المرفقة:

- الشركة الشقيقة.
- السيطرة على المنشأة المستثمر فيها.
- المجموعة.
- السيطرة المشتركة.
- المشروع المشترك.

- الشركة الأم.
- النفوذ المؤثر.
- الشركة التابعة

٦- القوائم المالية المستقلة: هي قوائم معدة ومعروضة بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة.

٧- القوائم المالية التي تم تطبيق طريقة حقوق الملكية بها لا تعد قوائم مالية مستقلة كما أن القوائم المالية المعدة بمعرفة منشأة لا تمتلك شركة تابعة أو شقيقة أو حصة بمنشأة تخضع لسيطرة مشتركة هى ليست قوائم مالية مستقلة.

٨- عندما تكون الشركة الأم معفاة من عرض قوائم مالية مجمعة بموجب الفقرة "٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" أو من تطبيق الفقرة "١٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) الخاص بتطبيق طريقة حقوق الملكية، فعليها أن تعرض قوائم مالية مستقلة على أنها القوائم المالية الوحيدة لها.

٨أ- تعرض المنشأة الاستثمارية القوائم المالية المستقلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة عندما تكون مطالبة في جميع أجزاء الفترة الحالية وجميع فترات المقارنة المعروضة أن تطبق الاستثناء من التجميع لجميع منشآتها التابعة وفقا للفقرة "٣١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢).

اعداد القوائم المالية المستقلة

٩- تعد القوائم المالية المستقلة بتطبيق كافة معايير المحاسبة المصرية ذات الصلة باستثناء ماجاء في فقرة "١٠".

١٠- عندما تعد المنشأة قوائم مالية مستقلة فيتعين عليها أن تقوم بالمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات تابعة وفى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة وفى شركات شقيقة إما:

(أ) بالتكلفة

أو (ب) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية".

على المنشأة أن تقوم بتطبيق نفس المعالجة المحاسبية على كل فئة من الاستثمارات. وإذا ما بوبت المنشأة الاستثمارات "المثبتة بالتكلفة" أو باستخدام طريقة حقوق الملكية كأصول محتفظ بها بغرض البيع أو التوزيع (أو ضمن "مجموعة أصول جارى التخلص منها" محتفظ بها بغرض البيع) وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير

المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" فعلى المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تلك الاستثمارات من تاريخ ذلك التبويب طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢). أما الاستثمارات التى يتم المحاسبة عنها طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) فلن يتغير قياسها فى مثل تلك الحالات.

١١ – إذا اختارت المنشأة – تطبيقاً للفقرة "١٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) – أن تقيس استثماراتها في شركة شقيقة أو في مشروع مشترك بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) فعليها أن تقيس أيضاً هذه الاستثمارات بنفس الطريقة في القوائم المالية المستقلة.

١١أ – إذا كان مطلوباً من الشركة الأم، وفقاً للفقرة "٣١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أن تقوم بقياس استثماراتها في شركة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، سوف يتعين المحاسبة عن استثمارها في الشركة التابعة بنفس الطريقة في القوائم المالية المستقلة لها.

١١ب– عندما تتوقف المنشأة الأم عن أن تكون منشأة استثمارية، أو تصبح منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تقوم بالمحاسبة عن التغيير من التاريخ الذي حدث فيه تغيير الوضعية، كما يلي:

(أ) عندما تتوقف المنشأة عن أن تكون منشأة استثمارية، فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأة التابعة وفقاً للفقرة "١٠". ويجب أن يكون تاريخ التغيير في الوضعية هو التاريخ المفترض للاستحواذ. عند المحاسبة عن الاستثمارات وفقاً للفقرة "١٠" فإنه يجب أن تظهر القيمة العادلة للمنشأة التابعة في التاريخ المفترض للاستحواذ بالمقابل المفترض المحول.

(١) ملغاة.

(٢) ملغاة.

(ب) عندما تصبح المنشأة منشأة استثمارية، فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن الاستثمار فى المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). ويجب أن يُثبت الفرق بين المبلغ الدفتري السابق للمنشأة التابعة

وقيمتها العادلة في تاريخ تغيير وضعية المنشأة المستثمرة على أنه مكسب أو خسارة ضمن الارباح أو الخسائر. ويجب أن يُعالج المبلغ المجمع لأي تعديل للقيمة العادلة، والمُثبت – سابقاً – ضمن الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بهذه المنشآت التابعة، كما لو أن المنشأة الاستثمارية قد استبعدت هذه المنشآت التابعة في تاريخ تغيير الوضعية.

١٢ – على المنشأة أن تعترف بتوزيعات الأرباح على استثماراتها فى شركة تابعة أو منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة أو شركة شقيقة ضمن الأرباح أو الخسائر فى قوائمها المالية المستقلة وذلك عندما يصدر لها الحق فى استلام التوزيعات.

١٣– عندما تقوم شركة أم بإعادة هيكلة مجموعتها بتأسيس منشأة جديدة كشركة أم للأصلية بأسلوب يستوفى الشروط الواردة أدناه:

(أ) أن تحصل الشركة الأم الجديدة على سيطرة على الشركة الأم الأصلية عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكيه بالمبادلة مع أدوات حقوق الملكية القائمة للشركة الأم الأصلية.

(ب) أن تكون الأصول والالتزامات للمجموعة الجديدة هى نفسها الأصول والالتزامات للمجموعة الأصلية قبل وبعد إعادة الهيكلة مباشرة.

(ج) أن يكون لملاك الشركة الأم الأصلية قبل إعادة الهيكلة نفس الحصص المطلقة والنسبية فى صافي أصول المجموعة الأصلية والمجموعة الجديدة قبل وبعد إعادة الهيكلة مباشرة.

وعندما تقوم الشركة الأم الجديدة فى قوائمها المالية المستقلة بالمحاسبة عن استثمارها فى الشركة الأم الأصلية طبقاً للفقرة "١٢" ففى هذه الحالة على الشركة الأم الجديدة أن تقيس تكلفة هذا الاستثمار بالقيمة الدفترية لنصيبها فى بنود حقوق الملكية التى تظهر فى القوائم المالية المستقلة

١٤– وبالمثل فقد تقوم منشأة (ليست شركة أم) بتأسيس منشأة جديدة كشركة أم للمنشأة الأصلية بأسلوب يستوفى الشروط الواردة فى فقرة "١٣". وتنطبق المتطلبات الواردة بالفقرة "١٣" بنفس الدرجة على تلك الحالات من إعادة الهيكلة. وفى مثل تلك الحالات تحل عبارة "المنشأة الأصلية" محل عبارات "الشركة الأم الأصلية" و"المجموعة الأصلية".

الإفصاح

١٥ – على المنشأة تطبيق كافة معايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة عندما تفصح في القوائم المالية المستقلة، بما في ذلك المتطلبات الواردة في الفقرتين "١٦"، "١٧".

١٦ – عندما تختار شركة أم – طبقاً للفقرة "٤"" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) – ألا تعد قوائم مالية مجمعة وان تكتفى بإعداد قوائم مالية مستقلة فينبغى أن تفصح تلك القوائم المالية المستقلة عما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية هى قوائم مالية مستقلة، وأن المنشأة قد استخدمت شروط الإعفاء من إعداد قوائم مالية مجمعة، واسم المنشأة التى صدرت لها قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام وتتماشى مع معايير المحاسبة المصرية والدولة التى أسست بها تلك المنشأة أو يقع فيها محل إقامتها، والعنوان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المجمعة المتاحة للاستخدام العام.

و (ب) بيان بالاستثمارات الهامة المملوكة للمنشأة فى شركات تابعة وفى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة وفى شركات شقيقة بما فى ذلك اسم كل شركة من تلك الشركات، والدولة التى أسست بها أو التى يقع بها محل إقامتها، ونسبة حصة المنشأة فى ملكية كل شركة ونسبة حقوق التصويت التى تحوزها (إذا كانت الأخيرة تختلف عن نسبة حصة الملكية).

و (ج) بيان بالطريقة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات التى وردت ضمن (ب) أعلاه.

١٦أ– عندما تُعد المنشأة الاستثمارية التي هي منشأة أم، (بخلاف المنشأة الأم المذكورة في الفقرة "١٦")، قوائم مالية مستقلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، وفقًا للفقرة "٨أ"، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. كما يجب على المنشأة الاستثمارية أيضاً أن تعرض الإفصاحات المتعلقة بالمنشآت الاستثمارية المطلوبة بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

١٧ – عندما تقوم شركة أم (بخلاف الشركة الأم التى تم ذكرها فى الفقرة "١٦") أو مستثمر لديه سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها بإعداد قوائم مالية مستقلة فينبغى على الشركة الأم أو المستثمر أن يوضح أن القوائم المالية قد تم اعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أرقام (١٧)، (٤٢)، (٤٣).

وينبغى على الشركة الأم أو المستثمر الإفصاح في قوائمهم المالية المستقلة أيضاً عما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم هى قوائم مالية مستقلة.

و (ب) بيان بالاستثمارات الهامة المملوكة للمنشأة فى شركات تابعة أو فى منشآت تخضع لسيطرة مشتركة أو فى شركات شقيقة بما فى ذلك:

(١) اسم كل شركة من تلك الشركات.

و (٢) الدولة التى أسست بها أو التى يقع بها محل إقامتها، ونسبة حصة المنشأة فى ملكية كل شركة.

و (٣) نسبة حصة المنشأة في ملكية كل شركة ونسبة حقوق التصويت التى تحوزها (إذا كانت الأخيرة تختلف عن نسبة حصة الملكية).

و (ج) بيان الطريقة المستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات التى وردت ضمن (ب) أعلاه.

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨)

الاستثمارات فى شركات شقيقة

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨)
الاستثمارات فى شركات شقيقة

المحتويات فقـــرات

معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨)
الاستثمارات في شركات شقيقة

هدف المعيار

١ – يهدف هذا المعيار إلى شرح المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.

نطاق المعيار

٢ – يتعين تطبيق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي يكون لها سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها.

تعريفات

٣ – تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

الشركة الشقيقة: هى منشأة تخضع لنفوذ مؤثر من قبل مستثمر.

القوائم المالية المجمعة: هى القوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لو كانت لكيان اقتصادى واحد.

طريقة حقوق الملكية: هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها الاعتراف الأولى بالاستثمار بالتكلفة على أن يتم تعديلها بعد ذلك بما يحدث خلال الفترة اللاحقة للاقتناء من تغيير على نصيب المستثمر فى صافي أصول المنشأة المستثمر فيها وتتضمن أرباح وخسائر المستثمر نصيبه في أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر فيها كما يتضمن الدخل الشامل الآخر للمستثمر نصيبه في الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها.

الترتيب المشترك: هو ترتيب يمارس عليه طرفان أو أكثر سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة: هي اتفاق تعاقدى بالاشتراك في السيطرة على ترتيب ما، والتي توجد فقط عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع من الأطراف المشتركة في السيطرة.

المشروع المشترك: هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف الذين يمارسون سيطرة مشتركة حقوق فى صافي أصول ذلك الترتيب.

<u>الشريك في مشروع مشترك</u>: هو طرف في مشروع مشترك يكون له سيطرة مشتركة على هذا المشروع المشترك.

<u>النفوذ المؤثر</u>: هو القدرة على المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها ولكنها لا ترقى إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات.

٤- المصطلحات التالية تم تعريفها في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة " وفى ملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة " ويتم استخدامها في هذا المعيار بالمعنى المحدد في معايير المحاسبة المصرية الأخرى التي تم تعريفها فيها.

- السيطرة على المنشأة المستثمر فيها.
- المجموعة.
- الشركة الأم.
- القوائم المالية المستقلة.
- الشركة التابعة.

النفوذ المؤثر

٥- عندما يحتفظ مستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) بنسبة ٢٠% أو أكثر من حقوق التصويت فى المنشأة المستثمر فيها، فيفترض أن للمستثمر نفوذاً مؤثراً عليها إلا إذا تبين بشكل واضح عدم وجود مثل هذا النفوذ. وعلى العكس من ذلك فإذا كان المستثمر يحتفظ بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) بأقل من ٢٠% من حقوق التصويت فى المنشأة المستثمر فيها، فيفترض أن المستثمر لا يتمتع بنفوذ مؤثر عليها إلا إذا تبين بشكل واضح وجود مثل هذا النفوذ. إن احتفاظ أحد المستثمرين بحصة كبيرة أو بأغلبية فى ملكية المنشأة المستثمر فيها لا يمنع بالضرورة مستثمراً آخر من أن يكون له نفوذاً مؤثراً على تلك المنشأة المستثمر فيها.

٦- يتم إقامة الدليل عادة على وجود نفوذ مؤثر لمستثمر فى المنشأة المستثمر فيها بطريقة أو أكثر من الطرق التالية:

(أ) التمثيل فى مجلس الإدارة أو أى لجنة إدارية معادلة فى المنشأة المستثمر فيها.

أو (ب) المشاركة فى وضع السياسات بما فى ذلك المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى.

أو (ج) وجود معاملات ذات أهمية نسبية بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها.

أو (د) تبادل فى أفراد الإدارة بين المستثمر والمنشأة المستثمر فيها.

أو (هـ) تقديم معلومات فنية أساسية.

٧- قد تمتلك منشأة ضمانات أسهم (Share warrants) أو خيارات لشراء أسهم (Share call options)، أو أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية، أو غيرها من الأدوات المالية المماثلة التى يمكن- فى حالة ما إذا تم ممارستها أو تحويلها - أن تمنح المنشأة سلطة تصويت إضافية أو تقلل من سلطة التصويت التى يتمتع بها طرف آخر على السياسات المالية والتشغيلية لمنشاة أخرى (يطلق عليها حقوق التصويت المحتملة). وعند تقييم ما إذا كان للمنشأة نفوذ مؤثر يتم الأخذ في الاعتبار مدى وجود وتأثير حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو التحويل في الوقت الحالي بما فى ذلك حقوق التصويت المحتملة التى تحوزها منشأة أخرى. ولا تعد حقوق التصويت المحتملة قابلة للممارسة أو التحويل فى الوقت الحالي إذا كانت – على سبيل المثال، لا يمكن ممارستها أو تحويلها إلا فى تاريخ مستقبلى أو عند وقوع حدث مستقبلى.

٨- ولتقييم ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة تساهم فى تحقيق نفوذ مؤثر، تقوم المنشأة باختبار كافة الحقائق والظروف (بما فى ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت المحتملة وأى ترتيبات تعاقدية أخرى سواء بصورة منفردة أو مجتمعة) والتى تؤثر على حقوق التصويت المحتملة فيما عدا ما يتعلق بنية الإدارة وقدرتها المالية على ممارسة أو تحويل تلك الحقوق.

٩ -يفقد المستثمر نفوذه المؤثر على المنشأة المستثمر فيها عندما يفقد القدرة على المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية لتلك المنشأة المستثمر فيها. ويمكن أن يحدث فقد النفوذ المؤثر سواء صاحب ذلك تغيير أو عدم تغيير فى مستويات الملكية المطلقة أو النسبية. وقد يحدث ذلك على سبيل المثال عندما تصبح الشركة الشقيقة خاضعة لسيطرة حكومة أو قضاء أو مفوض إدارى أو جهة رقابية وقد يحدث ذلك أيضاً بناء على ترتيب تعاقدى.

طريقة حقوق الملكية

١٠- وفقا لطريقة حقوق الملكية يتم الاعتراف الأولى بالاستثمار فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بالتكلفة على أن يتم زيادة أو تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار لإثبات نصيب المستثمر فى أرباح أو خسائر المنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ الاقتناء. ويعترف بنصيب المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة المستثمر فيها ضمن أرباح أو خسائر المستثمر. ويتم تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار بتوزيعات الأرباح التى تم الحصول عليها من المنشأة المستثمر فيها. وقد يكون من الضرورى إجراء تسويات على القيمة الدفترية للاستثمار بما يعكس التغيرات فى الحصة النسبية للمستثمر فى الشركة المستثمر فيها والناشئة عن التغيرات فى الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها. وتتضمن التغيرات فى الدخل الشامل الآخر للمنشأة المستثمر فيها ما ينشأ من فروق ترجمة العملة الأجنبية. ويعترف المستثمر بنصيبه من هذه التغيرات ضمن دخله الشامل الآخر (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية").

١١- لا تعتبر التوزيعات المحصلة مقياساً سليماً يستند إليه في الاعتراف بالإيراد المكتسب من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك حيث أن التوزيعات المحصلة لا تعبر بصورة قوية عن أداء الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. ولأن المستثمر يمارس سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة المستثمر فيها لذا يكون للمستثمر حصة في أداء الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك، وبالتالي في العائد على استثماره. ويقوم المستثمر بالمحاسبة عن حصته هذه عن طريق توسيع نطاق قوائمه المالية لتتضمن نصيبه في أرباح أو خسائر هذه المنشأة المستثمر فيها. ونتيجة لذلك فإن تطبيق طريقة حقوق الملكية يعطى معلومات أكثر واقعية عن صافي أصول المستثمر وأرباحه أو خسائره.

١٢- عندما توجد حقوق تصويت محتملة أو مشتقات أخرى تتضمن وجود حقوق تصويت محتملة فإن حصة المستثمر في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك تتحدد فقط على أساس حصص الملكية الحالية دون أن تعكس الممارسة أو التحويل المتوقع لحقوق التصويت المحتملة والأدوات المشتقة الأخرى ما لم تطبق الفقرة "١٣".

١٣- في بعض الحالات قد يكون للمنشأة بشكل جوهرى ملكية قائمة نتيجة لمعاملة تعطيها حالياً الحصول على العوائد المتعلقة بحصة الملكية. في مثل هذه الحالات يتم تحديد الحصة المخصصة للمنشأة بالأخذ في الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة هذه والأدوات المشتقة الأخرى التي تعطى المنشأة حالياً الحصول على العوائد.

١٤- لا ينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على الحصص في الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية. وعندما تعطى الأدوات التي تتضمن حقوق تصويت محتملة بشكل جوهرى الحق في الحصول على العوائد المتعلقة بحقوق الملكية في شركة شقيقة أو مشروع مشترك، تصبح هذه الأدوات خارج نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧). أما في جميع الحالات الأخرى فإن الأدوات التي تحمل حقوق تصويت محتملة في شركة شقيقة أو مشروع مشترك يتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

١٥- ما لم يكن الاستثمار أو جزء منه في شركة شقيقة أو مشروع مشترك قد تم تبويبه كمحتفظ به لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢)، فإن الاستثمار أو أية حصة متبقية في الاستثمار غير مبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع يتم تبويبها كأصل غير متداول.

تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٦- تقوم المنشأة التي تمارس سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على منشأة مستثمر فيها بالمحاسبة عن استثمارها في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية إلا في حالة تأهل الاستثمار للاستثناء طبقاً للفقرات من "١٧" إلى "١٩".

الاستثناء من تطبيق طريقة حقوق الملكية

١٧- لا تحتاج المنشأة إلى تطبيق طريقة حقوق الملكية على استثماراتها في شركة شقيقة أو مشروع مشترك إذا كانت المنشأة شركة أم معفاة من اعداد قوائم مالية مجمعة طبقاً للإعفاء الوارد في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) أو في حالة (فقط في حالة) توافر الشروط التالية مجتمعة:

(أ) إذا كان المستثمر هو فى حد ذاته شركة تابعة مملوكة كلياً أو جزئياً لمنشأة أخرى، أو تم إبلاغ ملاكها الآخرين (بمن فيهم من ليس لهم حق التصويت) عن عدم قيام المستثمر بتطبيق طريقة حقوق الملكية ولم يعترضوا على ذلك.

و (ب) إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للمستثمر لا يتم تداولها فى بورصة أوراق مالية (بورصة محلية أو أجنبية أو خارج المقصورة بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

و (ج) إذا لم يقم المستثمر بتقديم قوائمه المالية ولم يشرع فى اتخاذ أية إجراءات لتقديم تلك القوائم لهيئة الرقابة المالية أو لأي جهة رقابية أخرى بغرض إصدار أى فئة من الأدوات المالية ببورصة أوراق مالية.

و (د) إذا كان المستثمر المشار إليه بالشروط (أ–ج) من هذه الفقرة هو شركة تابعة لشركة أم كبرى أو أى شركة أم وسيطة تقوم بإصدار قوائم مالية مجمعة متاحة للاستخدام العام فى مصر تتماشى مع معايير المحاسبة المصرية.

١٨– عندما يكون الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك محتفظ به بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال مؤسسات رأس المال المخاطر أو صناديق الاستثمار أو محافظ الاستثمار (unit trust) والمنشآت المماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، يمكن للمنشأة ان تختار في قياس استثماراتها في هذه الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

١٩– عندما يكون للمنشأة استثمار في شركة شقيقة ويكون جزء منه محتفظ به بطريقة غير مباشرة من خلال مؤسسات رأس المال المخاطر أو صناديق الاستثمار أو محافظ الاستثمار والمنشآت المماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، يمكن للمنشأة ان تختار في قياس هذا الجزء في الشركة الشقيقة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) بغض النظر عن كون هذه الكيانات لها نفوذ مؤثر على هذا الجزء من الاستثمار وعند قيام المنشأة بتطبيق هذا الاختيار فعليها تطبيق طريقة حقوق الملكية على أي جزء متبقى في هذه الشركة الشقيقة وغير محتفظ به من هذه الكيانات.

التبويب كاحتفاظ لغرض البيع

٢٠– على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) على الاستثمار أو جزء من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك عندما تتوافر فيه شروط التبويب كمحتفظ به لغرض البيع. ويتم المحاسبة عن أي جزء متبقى من الاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك والذي لم يتم تبويبه كمحتفظ به لغرض البيع باستخدام طريقة حقوق الملكية حتى يتم التخلص من هذا الجزء المبوب كمحتفظ به لغرض البيع. وبعد أن يتم

التخلص، على المنشأة المحاسبة عن أي حصة متبقية في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ما لم تمثل هذه الحصة المتبقية استثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك، وفى هذه الحالة تستخدم المنشأة طريقة حقوق الملكية.

٢١- إذا كان المستثمر قد سبق له تبويب استثماره أو جزء من استثماره فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك كأصل محتفظ به لغرض البيع ثم لم يعد هذا الاستثمار مستوفياً لشروط ذلك التبويب، عندئذ تتم المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية بأثر رجعى اعتباراً من التاريخ الذي بوب فيه كاستثمار محتفظ به لغرض البيع. وبالتبعية يتم تعديل القوائم المالية عن الفترات منذ ذلك التاريخ الذي بوب فيه الاستثمار كأصل محتفظ به لغرض البيع.

التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية

٢٢- تتوقف المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه الاستثمار عن كونه شركة شقيقة أو مشروع مشترك وذلك على النحوالآتى:

(أ) إذا أصبح الاستثمار شركة تابعة، وحينئذ يتم المحاسبة عنه طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢).

(ب) إذا كانت الحصة المتبقية في الشركة الشقيقة (سابقاً) أو المشروع المشترك (سابقاً) أصل مالى، فعلى المنشأة قياس هذه الحصة المتبقية بالقيمة العادلة. وتعد القيمة العادلة لهذه الحصة المتبقية هي القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى به كأصل مالى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧). وعلى المنشأة أن تعترف فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) بأى فرق بين كل من:

(١) القيمة العادلة لأي حصة متبقية مضافاً إليها أية متحصلات ناتجة من الحصة المستبعدة فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.

و (٢) القيمة الدفترية للاستثمار فى التاريخ الذي فقد عنده النفوذ المؤثر.

(ج) إذا توقفت المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية، فعليها معالجة كافة المبالغ التى تخص هذا الاستثمار والتى اعترفت بها سابقاً ضمن دخلها الشامل الآخر وذلك باستخدام نفس الأسس التى كان يجب إتباعها لو كانت المنشأة المستثمر فيها قد تخلصت مباشرة من الأصول والالتزامات ذات الصلة.

٢٣- بناء على ما سبق إذا كانت هناك مكاسب أو خسائر قد سبق الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر في الشركة الشقيقة يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) إذا ما تخلصت تلك الشركة من الأصول والالتزامات المرتبطة بها، عندئذ تقوم المنشأة بإعادة تبويب المكسب أو الخسارة من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (كتسوية إعادة تبويب) عندما تتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية. وعلى سبيل المثال: إذا كان لدى شركة شقيقة أو مشروع مشترك فروق عملة متراكمة ناتجة عن ترجمة نشاط أجنبى، وتوقفت المنشأة عن استخدام طريقة حقوق الملكية، فعليها أن تعيد تبويب مبلغ المكسب أو الخسارة المتعلق بذلك النشاط الأجنبى والذي سبق الاعتراف به ضمن دخلها الشامل الآخر إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل).

٢٤ - إذا أصبح الاستثمار في شركة شقيقة استثمار في مشروع مشترك أو إذا أصبح الاستثمار في مشروع مشترك استثمار في شركة شقيقة، على المنشأة أن تستمر في تطبيق طريقة حقوق الملكية ولا تعيد قياس الحصة المحتفظ بها.

التغييرات في حقوق الملكية

٢٥- إذا انخفضت حقوق ملكية المنشأة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك ومع ذلك استمرت المنشأة في استخدام طريقة حقوق الملكية فعلى المنشأة التى اعترفت فيما مضى بمكسب أو خسارة ضمن الدخل الشامل الآخر أن تعيد تبويب ذلك الجزء من مبلغ المكسب أو الخسارة المتعلق بتخفيض حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وذلك على أساس نسبة التخفيض، إذا كان هذا المكسب أو الخسارة مطلوب إعادة تبويبه إلى الأرباح أو الخسائر عند التخلص من الأصول أو الالتزامات ذات الصلة.

إجراءات طريقة حقوق الملكية

٢٦- تتشابه العديد من الإجراءات الملائمة لتطبيق طريقة حقوق الملكية مع إجراءات التجميع المبينة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢). وعلاوة على ذلك، فإن المفاهيم التى بنيت عليها إجراءات التجميع المستخدمة فى المحاسبة عن اقتناء شركة تابعة تتبع أيضاً فى المحاسبة عن اقتناء استثمار فى شركة شقيقة. أو المشروع المشترك.

٢٧- يتمثل نصيب المجموعة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك فى مجموع الحصص التى تحتفظ بها الشركة الأم وشركاتها التابعة فى تلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.

ولا يؤخذ فى الاعتبار مجموع الحصص التي تحتفظ بها مجموعة الشركات الشقيقة الأخرى أو المشروعات المشتركة الأخرى فى تلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. وعندما يكون للشركة الشقيقة شركات تابعة أو شقيقة أو مشروعات مشتركة، فإن الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر وصافي الأصول التى تؤخذ فى الاعتبار عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هى تلك "الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر وصافي الأصول" المعترف بها فى القوائم المالية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك (ويشمل ذلك حصة الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى أرباح أو خسائر والدخل الشامل الآخر وصافي أصول شركاتها الشقيقة ومشروعاتها المشتركة) وذلك بعد إجراء التسويات اللازمة لإثبات أثر توحيد السياسات المحاسبية (راجع الفقرتين "٣٥"-"٣٦").

٢٨- يتم الاعتراف فى القوائم المالية للمستثمر بالأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات المتبادلة باتجاهيها (التصاعدى والتنازلى) بين المستثمر (بما يتضمنه من شركات تابعة مجمعة) والشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فقط فى حدود حصص المستثمرين الآخرين فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك الذين لا تربطهم علاقة بهذا المستثمر. ومن أمثلة المعاملات المتبادلة باتجاهيها بين مستثمر وشركة شقيقة بيع أصول من الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك للمستثمر وبيع أصول من المستثمر إلى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. ويتم استبعاد نصيب المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك الناشئة عن هذه المعاملات.

٢٩- عندما توفر معاملة (تنازلية) – من المستثمر للشركة الشقيقة – من الأعلى إلى الأسفل دليلاً على انخفاض في صافي القيمة الاستردادية للأصول المباعة أو الممنوحة أو عن خسائر اضمحلال هذه الأصول، فعلى المستثمر الاعتراف بهذه الخسائر بالكامل. وعندما توفر معاملة (تصاعدية) – من الشركة الشقيقة إلى المستثمر – من أسفل إلى أعلى دليلاً على انخفاض في صافي القيمة الاستردادية للأصول المشتراة أو عن خسائر اضمحلال في هذه الأصول، فعلى المستثمر الاعتراف بنصيبه في هذه الخسائر فقط.

٣٠- عند المساهمة بأصل ذي طبيعة غير نقدية في شركة شقيقة أو مشروع مشترك مقابل حق ملكية في هذه الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك، تتم المحاسبة عن هذه المساهمة طبقاً للفقرة "٢٨" إلا في حالة فقد هذه المساهمة للجوهر التجارى وقد تم تعريف هذا

المصطلح في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) " الأصول الثابتة وإهلاكاتها. " وفى حالة افتقاد المساهمة للجوهر التجارى، تم اعتبار المكاسب أو الخسائر غير محققة ولا يتم الاعتراف بها ما لم يتم تطبيق فقرة "٣١" أيضاً. ويتم استبعاد مثل هذه المكاسب أو الخسائر غير المحققة مقابل الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية ولا يجب عرضه كمكاسب أو خسائر مؤجلة في قائمة المركز المالى المجمعة للمنشأة أو في قائمة المركز المالى التي تم المحاسبة فيها عن هذه الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية.

٣١- إذا استلمت المنشأة بالإضافة إلى حق الملكية في الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك أصول ذات أو غير ذات طبيعة نقدية، فعلى المنشأة الاعتراف بالكامل في الأرباح أو الخسائر بجزء المكسب أو الخسارة من المساهمة ذات الطبيعة غير النقدية المتعلقة بالأصول ذات أو غير ذات الطبيعة النقدية المستلمة.

٣٢- تتم المحاسبة عن الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يصبح فيه استثماراً فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك. وعند اقتناء الاستثمار، يتم المحاسبة عن أى فرق بين تكلفة الاستثمار وحصة المستثمر فى صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المستثمر فيها كما يلي:

(أ) الشهرة المتعلقة بشركة شقيقة أو مشروع مشترك تدرج ضمن القيمة الدفترية للاستثمار علماً بأن استهلاك تلك الشهرة غير مسموح به.

(ب) أى زيادة فى حصة المنشأة فى صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة للمنشأة المستثمر فيها عن تكلفة الاستثمار تدرج كدخل فى تحديد حصة المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك عن الفترة التى تم فيها اقتناء الاستثمار.

ويتم إجراء التسويات المناسبة على حصة المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بعد الاقتناء وذلك للمحاسبة – على سبيل المثال – عن إهلاك الأصول القابلة للإهلاك بناء على قيمها العادلة فى تاريخ الاقتناء. وبالمثل يتم إجراء التسويات المناسبة على حصة المستثمر فى أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بعد الاقتناء عن خسائر الاضمحلال فى قيمة الأصول، مثل الشهرة أو الأصول الثابتة.

٣٣- تستخدم المنشأة أحدث قوائم مالية متاحة للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى تطبيق طريقة حقوق الملكية. وعندما تكون نهاية الفترة المالية للمستثمر مختلفة عن نظيرتها للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك، عندئذ تقوم الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بإعداد قوائم مالية – لاستخدام المستثمر- بنفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة إلا إذا تعذر ذلك من الناحية العملية.

٣٤- طبقاً للفقرة "٣٣" من هذا المعيار، عندما تكون القوائم المالية لشركة شقيقة أو مشروع مشترك – والمستخدمة فى تطبيق طريقة حقوق الملكية – معدة فى تاريخ مختلف عن تاريخ القوائم المالية للمستثمر، يتم إجراء التسويات التى تعكس آثار المعاملات أو الأحداث الهامة التى تحدث بين ذلك التاريخ وتاريخ نهاية الفترة المالية للمنشأة. وفى جميع الأحوال، يجب ألا يتجاوز الفرق بين نهاية الفترة المالية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك ونهاية الفترة المالية للمنشأة عن ثلاثة شهور. ويجب ألا يتغير طول الفترات المالية التى تعد عنها القوائم وأى فرق بين نهايات الفترات المالية من فترة لأخرى.

٣٥- تعد القوائم المالية للمنشأة باستخدام سياسات محاسبية موحدة لمعالجة المعاملات المتشابهة والأحداث التى تتم فى ظل ظروف مماثلة.

٣٦- باستثناء ما ورد في الفقرة "٣٦أ"، عندما تستخدم شركة شقيقة أو مشروع مشترك سياسات محاسبية مختلفة عن تلك التى تستخدمها المنشأة فى معالجة المعاملات المتشابهة والأحداث التى تتم فى ظل ظروف مماثلة، فيتم إجراء التسويات اللازمة لكى تتوافق السياسات المحاسبية للشركة الشقيقة أو المشروع المشترك مع السياسات المحاسبية للمنشأة وذلك عندما تقوم المنشأة باستخدام القوائم المالية لتلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى تطبيق طريقة حقوق الملكية.

٣٦أ-على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة (٣٦) إذا كانت المنشأة التي ليست منشأة استثمارية في ذاتها لها ملكية في منشأة شقيقة أو مشروع مشترك يعدان منشأة استثمارية، فإنه يجوز للمنشأة عند تطبيقها طريقة حقوق الملكية أن تختار الإبقاء على قياس القيمة العادلة التي تطبقها هذه المنشأة الاستثمارية على حصص ملكية منشأتها

الشقيقة أو مشروعها المشترك في منشآت تابعة. ويتم القيام بهذا الاختيار بشكل منفصل لكل منشأة استثمارية شقيقة أو مشروع مشترك وذلك في التاريخ الأخير:

(أ) الذي يتم عنده الإثبات الأولي للمنشأة الاستثمارية الشقيقة أو المشروع المشترك.

و(ب) الذي تصبح فيه المنشأة الشقيقة أو المشروع المشترك منشأة استثمارية.

و(ج) الذي تصبح فيه المنشأة الاستثمارية الشقيقة أو المشروع المشترك لأول مرة منشأة أم.

٣٧- إذا كانت الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك لديها رصيد قائم من الأسهم الممتازة مجمعة الأرباح يحتفظ بها أطراف أخرى بخلاف "المنشأة" ومبوبة كحقوق ملكية، تقوم المنشأة بحساب نصيبها فى الأرباح أو الخسائر بعد تسويتها بالتوزيعات على الأسهم الممتازة سواء تم او لم يتم الإعلان عن تلك التوزيعات.

٣٨- إذا تجاوز نصيب المنشأة فى خسائر شركة شقيقة أو مشروع مشترك حصته فى تلك الشركة أو تساوى معها، تتوقف المنشأة عن الاعتراف بنصيبها فى الخسائر الإضافية. ويرجع ذلك إلى أن حصة المنشأة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك هى عبارة عن القيمة الدفترية للاستثمار فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك فى ظل استخدام طريقة حقوق الملكية بالإضافة إلى أى حصص طويلة الأجل تعتبر فى جوهرها جزءاً من صافي الاستثمار الذي يحتفظ به المستثمر فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. وعلى سبيل المثال: فالبند الذي لم يخطط تسويته والذي لا يتوقع أن تتم تسويته فى المستقبل المنظور يعتبر فى جوهره كامتداد لاستثمار المنشأة فى تلك الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. وقد تتضمن تلك البنود أسهم ممتازة ومديونيات أو قروض طويلة الأجل ولكنها لا تتضمن عملاء تجاريون أو موردون تجاريون أو أى مديونيات أخرى طويلة الأجل تقابلها ضمانات كافية مثل القروض المضمونة. وبالنسبة للخسائر المعترف بها من المنشأة طبقاً لطريقة حقوق الملكية والتي تتجاوز استثماره فى الأسهم العادية يتم تحميلها على المكونات الأخرى لحصة المنشأة فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك وذلك على أساس ترتيب معاكس لأسبقيتها فى الاسترداد (أولويتها فى التصفية).

٣٩- بعد أن تخفض حصة المنشأة إلى الصفر يتم الاعتراف بالخسائر الإضافية وبالالتزام المقابل ولكن فقط فى حدود ما تحملته المنشأة من التزامات قانونية أو حكمية أو ما قامت

بسداده نيابة عن الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. وعندما تحقق الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك أرباحاً فى الفترات اللاحقة، تستأنف المنشأة الاعتراف بحصتها فى تلك الأرباح ولكن بعد أن تتساوى حصتها فى الأرباح مع حصتها فى الخسائر التى لم يعترف بها.

خسائر الاضمحلال

٤٠- بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية بما فى ذلك الاعتراف بخسائر الشركات الشقيقة أو المشروع المشترك طبقاً للفقرة "٣٨"، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) لتحديد ما إذا كان من الضرورى الاعتراف بأى خسارة إضافية للاضمحلال فى صافي استثمارها فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك.

٤١-تطبق المنشأة أيضاً متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) لتحديد ما إذا كان من الواجب الاعتراف بأى خسارة إضافية للاضمحلال فى حصتها فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك التى لا تمثل جزءاً من صافي الاستثمار، وكذلك قيمة خسائر الاضمحلال.

٤٢- نظراً لأن الشهرة التى تشكل جزءاً من القيمة الدفترية للاستثمار فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك لا يعترف بها بشكل منفصل، لذا فلا تطبق متطلبات اختبار اضمحلال الشهرة المنصوص عليها بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" ولا يتم اختبار الاضمحلال فى قيمة تلك الشهرة بشكل منفصل. وبدلاً من ذلك يختبر الاضمحلال فى القيمة الدفترية للاستثمار ككل – كأصل منفرد – طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) وذلك بمقارنة قيمته الدفترية بالقيمة القابلة للاسترداد (تمثل القيمة المتوقعة من استخدام الأصل، والقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أكبر).

ويجرى ذلك الاختبار كلما كان تطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) يشير إلى اضمحلال فى قيمة الاستثمار.

ولا يتم توزيع خسارة الاضمحلال المعترف بها فى هذه الحالة على أى أصل بما فى ذلك الشهرة والتى تشكل جزءاً من القيمة الدفترية للاستثمار فى الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك. ومن ثم فإن أى تسوية عكسية لخسائر الاضمحلال هذه – يعترف بها طبقاً لمعيار

المحاسبة المصرى رقم (٣١) وذلك إلى المدى الذي ترتفع معه لاحقاً القيمة القابلة للاسترداد من الاستثمار. وعند تحديد القيمة المتوقعة من استخدام الأصل فإن المنشأة تقوم بتقدير:

(أ) حصتها فى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمتوقع أن تتولد بواسطة الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك بما فى ذلك التدفقات النقدية من عمليات الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك والمتحصلات من التصرف النهائي فى ذلك الاستثمار.

أو (ب) القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمتوقع أن تنشأ من توزيعات الأرباح التى سيتم الحصول عليها كعائد على الاستثمار ومن التصرف النهائى فى هذا الاستثمار.

وفى ضوء استخدام افتراضات مناسبة، فإن كلا الطريقتين ستؤديان إلى نفس النتيجة.

٤٣- تقدر "القيمة القابلة للاسترداد" لاستثمار فى شركة شقيقة أو المشروع المشترك وذلك على مستوى كل شركة شقيقة أو مشروع مشترك على حده إلا إذا كانت الشركة الشقيقة أو المشروع المشترك لا تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر بصورة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية التى تولدها الأصول الأخرى بتلك المنشأة.

القوائم المالية المستقلة

٤٤- تتم المحاسبة عن الاستثمار فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك فى القوائم المالية المستقلة للمستثمر طبقاً للفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧).

الأحكام الانتقالية

٤٥- على المنشأة في تاريخ تطبيق هذا المعيار المعدل ألا تقوم بتطبيق التعديلات التالية بأثر رجعي: -

أ- التعديلات الواردة بالفقرات (من "٢٢"حتى"٢٤") من المعيار، فيما يتعلق بالتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية، ففي هذه الحالة على المنشأة ألا تقوم بتعديل القيمة الدفترية لاستثمارها في المنشاة الشقيقة أو المشروع المشترك وأية مبالغ تخص هذه الاستثمارات سبق الاعتراف بها ضمن حقوق الملكية، وذلك إذا كان تاريخ التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية حدث في فترة سابقة على تطبيق هذا المعيار المعدل.

ب- التعديلات الواردة بالفقرة رقم "٢٥" من المعيار فيما يتعلق بالتغيرات في حقوق ملكية المنشأة في المنشأة الشقيقة أو المشروع المشترك مع الاستمرار في استخدام طريقة حقوق الملكية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١)

المحاسب والتقرير عن نظم مزايا التقاعد

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١)

المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١)
المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد

نطاق المعيار

١ – **يطبق هذا المعيار على القوائم المالية لنظم مزايا التقاعد عندما تعد مثل تلك القوائم.**

٢ – يشار إلى نظم مزايا التقاعد فى بعض الأحيان بأسماء متعددة مثل "خطط المعاشات" أو "خطط التقاعد" أو "خطط مزايا التقاعد". وينظر هذا المعيار لنظام "مزايا التقاعد" باعتباره منشاة مستقلة عن أصحاب الأعمال الذين يعمل لحسابهم العاملين المشتركين في هذا النظام. وتطبق كافة معايير المحاسبة المصرية الأخرى على القوائم المالية لنظم مزايا التقاعد إلى المدى الذي لا تعد فيه ملغاة بحكم ما يرد بهذا المعيار.

٣ – يتناول هذا المعيار المحاسبة عن نظام التقاعد وإعداد التقارير المالية إلى جميع المشتركين كمجموعة واحدة إلا أنه لا يتناول التقارير الموجهة إلى المشتركين كأفراد عن حقوقهم في مزايا التقاعد.

٤ – يهتم معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" بتحديد تكلفة مزايا التقاعد في القوائم المالية لأصحاب الأعمال ممن لديهم خطط لنظام مزايا التقاعد. وبالتالي فان هذا المعيار يعتبر مكملاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨).

٥ – قد تكون نظم مزايا التقاعد فى صورة "نظم اشتراك محدد" أو "نظم مزايا محددة" وتتطلب العديد من تلك النظم تكوين صناديق مستقلة تدفع لها الاشتراكات وتسدد منها مزايا التقاعد. وقد يكون لتلك الصناديق كيان قانوني مستقل أو قد لا يتحقق ذلك كما قد يكون لها مجلس أمناء أو قد لا تحظى بذلك. ويُطبق هذا المعيار بغض النظر عما إذا تم تأسيس كيان لمثل ذلك الصندوق وعما إذا كان له مجلس أمناء من عدمه.

٦ – تخضع نظم مزايا التقاعد التي تستثمر أصولها فى شركات تأمين لنفس المتطلبات المحاسبية والتمويلية التى تخضع لها ترتيبات الاستثمارات الخاصة – وبالتالي فهى تقع في نطاق تطبيق هذا المعيار إلا إذا كان العقد المبرم مع شركة التأمين هو باسم مشترك محدد أو مجموعة محددة من المشتركين فى النظام وكانت مسئولية التزامات مزايا ومعاشات التقاعد تقع على عاتق شركة التأمين بمفردها.

٧- لا يتعامل هذا المعيار مع النماذج الأخرى من المزايا الوظيفية مثل تعويضات أو مكافآت إنهاء الخدمة، أو ترتيبات التعويض (أو المقابل) المؤجل، أو مزايا ترك الخدمة التى تستحق للعاملين من ذوي مدد الخدمة الطويلة (قدامى العاملين)، أو النظم الخاصة بتشجيع التقاعد المبكر أو بالتخلص من العمالة الزائدة (فصل العاملين)، أو نظم حوافز العاملين، أو نظم خدمات الرعاية الصحية والاجتماعية المقدمة لهم. كما تخرج أيضاً من نطاق تطبيق هذا المعيار أنواع الترتيبات التى تدخل ضمن نظام التأمين الاجتماعى الحكومى.

تعريفات

٨- **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:**

<u>نظم مزايا التقاعد:</u> هى ترتيبات تقدم المنشاة بموجبها مزايا لموظفيها عند أو بعد انتهاء الخدمة (سواء اتخذت تلك المزايا شكل دخل سنوى أو مبلغ مقطوع) متى كان يمكن تحديد تلك المزايا أو الاشتراكات المستحقة عنها مقدماً قبل حلول التقاعد من خلال الأحكام الواردة بمستند ما (أنظمة موثقة) أو بناءً على الممارسات العملية للمنشاة.

<u>نظم الاشتراك المحدد:</u> هي نظم لمزايا التقاعد تتحدد فيها مبالغ مزايا التقاعد الواجب صرفها على أساس قيمة الاشتراكات المحددة في الصندوق "صندوق التقاعد" بالإضافة إلى عائد الاستثمار على أموال الصندوق.

<u>نظم المزايا المحددة:</u> هي نظم لمزايا التقاعد تتحدد فيها مبالغ مزايا التقاعد الواجب صرفها باستخدام معادلة تقوم عادةً على أساس مستوى دخول العاملين و/ أو عدد سنوات خدمتهم.

<u>التمويل:</u> هو تحويل أصول إلى منشأة (*صندوق*) مستقلةً عن منشأة صاحب العمل وذلك لمقابلة التزامات مستقبلية لسداد مزايا التقاعد.

ولأغراض هذا المعيار تستخدم أيضاً المصطلحات التالية:

<u>المشتركون:</u> هم الأعضاء في نظامٍ لمزايا التقاعد وغيرهم ممن لهم حق الحصول على مزايا بموجب ذلك النظام.

<u>صافي الأصول المتاحة لمزايا التقاعد:</u> هى أصول النظام مخصوماً منها التزامه والتى لا تدخل ضمنها القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

<u>القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها:</u> هى القيمة الحالية للمبالغ المتوقع سدادها بواسطة نظام مزايا التقاعد للعاملين الحاليين والسابقين عن خدمات أديت بالفعل.

<u>المزايا المكتسبة:</u> هى مزايا اكتسبت بموجب نظام مزايا التقاعد ولا تعد الحقوق فيها مشروطةً باستمرار خدمة العامل.

٩- قد تقوم جهات أخرى(*) برعاية بعض نظم مزايا التقاعد بخلاف أصحاب الأعمال أنفسهم، وينطبق هذا المعيار أيضاً على القوائم المالية لتلك النظم.

١٠- تستند معظم نظم مزايا التقاعد على اتفاقيات رسمية. وقد تكون بعض النظم غير رسمية ولكنها اكتسبت درجةً من الالتزام نتيجة للممارسات المستقرة لدى أصحاب الأعمال. وعلى الرغم من أن بعض النظم تسمح لأصحاب الأعمال بالحد من التزاماتهم المقررة بموجب النظم إلا أنه عادةً ما يتعذر على صاحب العمل إلغاء النظام إذا أراد الاحتفاظ بالعاملين. وتطبق ذات الأسس المحاسبية وأسس إعداد التقارير على النظم غير الرسمية شأنها فى ذلك شأن النظم الرسمية.

١١- تنص العديد من نظم مزايا التقاعد على إنشاء صناديق مستقلة تدفع إليها الاشتراكات وتصرف منها المزايا وقد تُدار هذه الصناديق بمعرفة جهات تتمتع باستقلالية في إدارة أصول الصندوق. ويطلق على تلك الجهات فى بعض الدول اسم أمناء، ويستخدم لفظ الأمناء فى هذا المعيار لوصف تلك الجهات بغض النظر عما إذا تم تشكيل أمانة(**) من عدمه.

١٢- توصف نظم مزايا التقاعد عادةً إما بنظم الاشتراك المحدد أو بنظم المزايا المحددة بما لكلٍ منها من خصائصٍ مميزة على أنه فى بعض الأحيان تحتوي نظم معينة على خصائص النظامين معاً. ولأغراض هذا المعيار تعامل تلك النظم المختلطة على أنها نظم مزايا محددة.

نظم الاشتراك المحدد

١٣- ينبغى أن تتضمن القوائم المالية لنظام الاشتراك المحدد قائمة بصافي الأصول المتاحة للمزايا بالإضافة إلى شرح لسياسة التمويل.

١٤- تتحدد قيمة المزايا المستقبلية للمشترك فى ظل نظام الاشتراك المحدد على أساس الاشتراكات التي سددت للصندوق بواسطة صاحب العمل أو المشترك أو كلاهما ومدى كفاءة تشغيل الصندوق وعوائد استثماره. وعادةً ما يفى صاحب العمل بالتزامه بمجرد سداد الاشتراكات إلى الصندوق. وبالرغم من أن استشارة خبير اكتوارى عادةً ما تكون

(*) يطلق على تلك الجهات الأخرى لفظ "الرُعاة.

(**) يستخدم مصطلح "أمانة" بهذه الفقرة كمعنى لنوع من أنواع الكيانات يطلق عليها بالانجليزية لفظ "Trust".

غير مطلوبة إلا أن تلك الاستشارة تستخدم أحياناً فى تقدير المزايا المستقبلية التى قد تتحقق بناءً على الاشتراكات الجارية وعلى المستويات المتغيرة للاشتراكات ولعوائد الاستثمار المستقبلية.

١٥- ينصب اهتمام المشتركين على أنشطة النظام لأنها تؤثر بصورة مباشرة على مستوى المزايا المستقبلية الخاصة بهم. ويهتم المشتركون بمعرفة ما إذا كانت الاشتراكات قد تم استلامها وما إذا كانت نظم رقابية مناسبة قد طبقت لحماية حقوق المستفيدين بينما يهتم صاحب العمل بكفاءة وعدالة تشغيل النظام.

١٦- يهدف التقرير عن نظام الاشتراك المحدد إلى توفير معلومات دورية عن النظام وأداء استثماراته. ويتحقق هذا الهدف عادةً بتقديم قوائم مالية تتضمن ما يلي:

(أ) وصف للأنشطة المؤثرة خلال الفترة وأثر أى تغيرات تتعلق بالنظام وعضويته وشروطه وأحكامه.

و (ب) قوائم تعكس المعاملات والأداء الاستثمارى للنظام خلال الفترة بالإضافة إلى مركزه المالى فى نهاية الفترة.

و (ج) وصف لسياسات الاستثمار.

نظم المزايا المحددة

١٧- ينبغى أن تتضمن القوائم المالية لنظام المزايا المحددة إما:

(أ) قائمة تظهر فيها:

(١) صافي الأصول المتاحة للمزايا.

و (٢) القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها مع الفصل بين المزايا المكتسبة والمزايا غير المكتسبة.

و (٣) قيمة الفائض أو العجز الناتج.

أو (ب) قائمة توضح صافي الأصول المتاحة للمزايا على أن تتضمن تلك القائمة إما:

(١) إيضاح يفصح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها مع الفصل بين المزايا المكتسبة والمزايا غير المكتسبة.

أو (٢) الإشارة لتلك المعلومة في تقرير اكتوارى مرفق بالقائمة.

فاذا لم يكن قد تم إعداد تقييم اكتوارى فى تاريخ القوائم المالية فينبغى استخدام أحدث تقييم متاح كأساس مع الإفصاح عن تاريخه.

١٨- لأغراض تطبيق الفقرة "١٧" عاليه فإن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها يجب أن تستند إلى المزايا المتعهد بها طبقاً لشروط النظام عن الخدمات المؤداة حتى تاريخه سواء باستخدام مستويات الأجور الحالية أو المستويات المتوقعة للأجور مع الإفصاح عن الأساس الذي تم استخدامه. كما يجب الإفصاح أيضاً عن اثر أى تغيرات فى الافتراضات الاكتوارية إذا كان لتلك التغيرات تأثيراً بالغاً على القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

١٩- على القوائم المالية أن توضح العلاقة بين القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها وصافي الأصول المتاحة لتلك المزايا وكذا سياسة التمويل للمزايا المتعهد بها.

٢٠- يعتمد صرف مزايا التقاعد المتعهد بها فى ظل نظام المزايا المحددة على المركز المالى للنظام ومدى قدرة المشتركين على سداد اشتراكات مستقبلية للنظام بالإضافة إلى الأداء الاستثمارى والكفاءة التشغيلية للنظام.

٢١- يحتاج نظام المزايا المحددة للاستعانة باستشارة دورية من أحد الخبراء الاكتواريين لتقييم الوضع المالى للنظام ولمراجعة الافتراضات والتوصيات بشأن المستويات المستقبلية للاشتراك.

٢٢- يهدف التقرير عن نظام المزايا المحددة إلى توفير معلومات دورية عن الموارد والأنشطة المالية للنظام تفيد فى تقييم العلاقات بين تجميع الموارد من جهة وتجميع مزايا النظام من جهة أخرى على مدار الزمن.

وغالبا ما يتحقق هذا الهدف عن طريق تقديم قوائم مالية تتضمن ما يلي:

(أ) وصف للأنشطة المؤثرة خلال الفترة وأثر أى تغيرات تتعلق بالنظام وعضويته وشروطه وأحكامه.

و (ب) قوائم تعكس المعاملات والأداء الاستثمارى للنظام خلال الفترة بالإضافة إلى مركزه المالى فى نهاية الفترة.

و (ج) عرض للبيانات الاكتوارية إما كجزء من تلك القوائم أو من خلال تقرير اكتوارى منفصل.

و (د) وصف لسياسات الاستثمار.

القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها

٢٣–قد يتم حساب وعرض القيمة الحالية للمدفوعات المتوقع سدادها بمعرفة نظام التقاعد إما باستخدام المستويات الحالية للأجور أو المستويات المتوقعة للأجور وذلك خلال الفترات الزمنية حتى حلول تاريخ التقاعد للمشتركين.

٢٤– ومن الأسباب التى تدفع إلى تبنى أسلوب الأجور الحالية ما يلي:

(أ) أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – والتى تمثل مجموع المبالغ التى تخص كل مشترك فى النظام بناءً على المستويات الحالية للأجور –يمكن حسابها بطريقة أكثر موضوعية مقارنة بأسلوب المستويات المتوقعة للأجور، حيث يعتمد الأسلوب الأول على عدد أقل من الافتراضات.

و (ب) أن الزيادات فى المزايا التى تعزى لزيادة فى الأجر ترتب التزاماً على النظام عندما تحل الفترة المقدر فيها حدوث تلك الزيادة فى الأجر.

و (ج) أن مبلغ القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – والمحسوب طبقاً للمستويات الحالية للأجور – يعد بصفةٍ عامة أكثر ارتباطاً بالمبلغ الذي يستحق سداده في حالة إنهاء أو عدم استمرار النظام.

٢٥– بينما تتضمن الأسباب التى تدفع إلى تبنى أسلوب الأجور المتوقعة ما يلي:

(أ) أن البيانات المالية ينبغى إعدادها على أساس فرض الاستمرارية بغض النظر عن الافتراضات والتقديرات الواجب استخدامها.

و (ب) أن المزايا – فى ظل النظم التى تقوم على أساس سداد دفعة نهائية –تتحدد وفقاً للأجور السائدة فى تاريخ التقاعد أو فى تاريخ قريب منه لذا ينبغى بناء تقديرات مستقبلية متوقعة للأجور ومستويات الاشتراك ومعدلات العائد.

و (ج) أن إغفال التقديرات المستقبلية للأجور المتوقعة قد يؤدى إلى ظهور فائض واضح فى تمويل النظام على عكس الحقيقة أو إلى ظهور تمويل كاف فى حين ينطوى النظام فى حقيقته على عجز تمويلي.

٢٦– يتم الإفصاح في القوائم المالية للنظام عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – المبنية على أساس الأجور الحالية – وذلك لإبراز الالتزام الناتج عن المزايا المكتسبة حتى تاريخ القوائم المالية. بينما يتم الإفصاح فى القوائم المالية للنظام عن القيمة

الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها – المبنية على أساس الأجور المتوقعة – وذلك لإبراز حجم الالتزام الذي قد ينشأ على أساس فرض الاستمرارية والذي عادة ما يكون الأساس الذي يقوم عليه تمويل النظام.

وبالإضافة إلى الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها فقد يحتاج الأمر إلى تقديم شرح كاف يشير بوضوح إلى المفهوم الذي يجب أن تقرأ في إطاره القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها. وقد يكون هذا الشرح في شكل معلومات عن مدى كفاية التمويل المستقبلى المخطط وعن سياسة التمويل المبنية على أساس التقديرات المستقبلية المتوقعة للأجور. ويمكن أن يرد هذا الشرح في القوائم المالية أو فى التقرير الاكتوارى.

فترات إعداد تقارير التقييمات الاكتوارية (دورية التقييمات)

٢٧– ينبغى على المنشآت التى يتم تأسيسها فى جمهورية مصر العربية الالتزام بما تنص عليه أحكام القوانين واللوائح المحلية السائدة فى هذا الشأن. وقد لا تحصل المنشآت التى تؤسس في دول أخرى ولا تخضع فى تأسيسها لأحكام القوانين واللوائح المحلية السائدة على تقييمات اكتوارية إلا مرة كل ثلاث سنوات كما يحدث ذلك فى العديد من الدول. وفى مثل تلك الحالات فقط – وإذا لم يتم إعداد تقييم اكتوارى في تاريخ القوائم المالية فيستخدم أحدث تقييم متاح كأساس على أن يتم الإفصاح عن تاريخ التقييم.

محتويات القوائم المالية الخاصة بنظم المزايا المحددة

٢٨– بالنسبة لنظم المزايا المحددة: تُعرض المعلومات بإحدى الأشكال أو النماذج التالية التى تعكس ممارسات مختلفة فى الإفصاح عن المعلومات الاكتوارية وفى أسلوب عرضها:

(أ) تدرج ضمن القوائم المالية: قائمة تظهر بها صافي الأصول المتاحة للمزايا، والقيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها، والفائض أو العجز الناتج. كما تحتوي القوائم المالية للنظام أيضاً على قوائم لكل من التغيرات فى صافي الأصول المتاحة للمزايا والتغيرات في القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها. كما يمكن أن يرفق بالقوائم المالية تقريراً اكتوارياً منفصلاً يؤيد القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

(ب) وتضم القوائم المالية: قائمة بصافي الأصول المتاحة للمزايا، وقائمة بالتغيرات في صافي هذه الأصول. ويتم الإفصاح عن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها فى إيضاح متمم للقوائم المالية. كما يمكن أن يرفق بالقوائم المالية أيضاً تقريراً اكتوارياً يؤيد القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

(ج) وتضم القوائم المالية: قائمة بصافي الأصول المتاحة للمزايا، وقائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتاحة للمزايا على أن يتضمن تقرير اكتوارى منفصل القيمة الحالية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

ويمكن مع كل نموذج من النماذج السابقة أن يرفق بالقوائم المالية تقريراً للأمناء مشابهاً فى طبيعته لتقرير المديرين أو مجلس الإدارة كما يمكن أن يرفق بها أيضاً تقريراً عن الاستثمار.

٢٩- يرى مؤيدو النماذج الموضحة بالفقرات "٢٨ (أ) " و"٢٨ (ب) " أن التحديد الكمى لمزايا التقاعد المتعهد بها وللمعلومات الأخرى الواردة بتلك النماذج يساعد مستخدمى القوائم المالية على تقييم الموقف الحالي للنظام ولاحتمالات قدرة النظام على الوفاء بالتزامه. كما يرى هؤلاء أيضاً أن القوائم المالية يجب أن تكون فى حد ذاتها متكاملة دون الاعتماد على قوائم أخرى مرفقة. إلا أن البعض يرى أن النموذج الموضح بالفقرة "٢٨ (أ) " يمكن أن يعطى انطباعاً بوجود التزام فى حين أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التعاقد المتعهد بها لا تستوفى من وجهة نظرهم كافة الخصائص التى يتصف بها الالتزام.

٣٠- يرى مؤيدو النموذج الموضح بالفقرة "٢٨ (ج) " أن القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها يجب ألا تدرج ضمن قائمةٍ تُظهر صافي الأصول المتاحة للمزايا كما هو الحال بالنموذج الموضح بالفقرة "٢٨ (أ) " كما لا يجب حتى الإفصاح عنها فى إيضاحٍ متمم كما هو وارد بالفقرة "٢٨ (ب) " لأن ذلك سيترتب عليه مقارنتها مباشرةً بأصول النظام وقد لا تكون مثل هذه المقارنة سليمة. ويستند هؤلاء فى حجتهم على أن الخبراء الاكتواريين لا يقومون بالضرورة بمقارنة القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التعاقد المتعهد بها بالقيمة السوقية للاستثمارات ولكنهم قد يقومون بدلاً من ذلك بتقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الاستثمارات. وبالتالي يرى مؤيدو هذا النموذج أنه من غير المحتمل أن تعكس المقارنة التى يمكن أن تحدث من جراء استخدام أى من النموذجين

الأول والثانى بشكل كامل تقييم الخبير الاكتوارى للنظام مما قد يؤدى إلى إساءة فهمه. ويرى البعض أيضاً أن المكان الوحيد الذي يجب أن تدرج به المعلومات عن مزايا التقاعد المتعهد بها هو التقرير المستقل للخبير الاكتوارى حيث يمكن توضيحها فيه بشكل مناسب وذلك بغض النظر عما إذا كان قد تم التحديد الكمى لهذه المعلومات.

٣١- ويتبنى هذا المعيار الآراء التي تؤيد السماح بالإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بمزايا التقاعد المتعهد بها فى تقرير منفصل للخبير الاكتوارى. ويرفض هذا المعيار الآراء المعارضة للتحديد الكمى للقيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها. وبالتالي فان النماذج الموضحة بالفقرات "٢٨ (أ) " و"٢٨ (ب) " تعتبر مقبولة فى ظل هذا المعيار شأنها فى ذلك شأن النموذج الموضح بالفقرة "٢٨ (ج) " مادامت القوائم المالية تتضمن الإشارة إلى تقريرٍ لخبيرٍ اكتوارى يوضح القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها وكان ذلك التقرير مرفقاً بتلك القوائم.

التقييم والإفصاح فى كافة النظم

تقييم أصول النظام

٣٢- **يجب أن يتم قياس استثمارات نظام مزايا التقاعد بالقيمة العادلة. فى حالة الأوراق المالية القابلة للتداول بالسوق تكون القيمة العادلة هى القيمة السوقية. وعندما يكون تقدير قيمة عادلة لاستثمارات النظام المحتفظ بها غير ممكن فيجب الإفصاح عن السبب فى عدم استخدام قيمة عادلة.**

٣٣- عادةً ما تكون القيمة العادلة للأوراق المالية القابلة للتداول فى السوق هى قيمتها السوقية لأن الأخيرة تعد أفضل الطرق لقياس القيمة العادلة للأوراق المالية فى تاريخ التقرير ولقياس الأداء الاستثمارى خلال الفترة. أما بالنسبة للأوراق المالية ذات القيمة الاستردادية المحددة والتى يكون اقتناؤها قد تم بغرض مقابلة التزام النظام أو أجزاء محددة منها فيمكن أن يتم قياسها بمبالغ تعتمد على القيمة الاستردادية النهائية لتلك الأوراق وبافتراض معدل ثابت للعائد عليها حتى تاريخ الاستحقاق. أما بالنسبة لاستثمارات النظام المحتفظ بها والتى لا يمكن تقدير قيمة عادلة لها – كما فى حالة الاستثمارات التى تمثل ملكية منشأة بالكامل – فيتم الإفصاح عن السبب فى عدم استخدام قيمة عادلة لقياسها. وبصفةٍ عامة يتم أيضاً الإفصاح عن القيمة العادلة فى الحالات التى تقاس فيها الاستثمارات بمبالغ لا تمثل القيمة السوقية أو القيمة العادلة لها. ويتم المحاسبة عن الأصول المستخدمة فى أنشطة الصندوق طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية التى تنطبق على تلك الأصول.

الإفصاح

٣٤- ينبغى أن تتضمن القوائم المالية لمزايا التقاعد أيضاً المعلومات التالية سواء أكانت متعلقة بنظام المزايا المحددة أو بنظام الاشتراك المحدد:

(أ) قائمةً بالتغيرات فى صافي الأصول المتاحة للمزايا.

و (ب) ملخصاً بأهم السياسات المحاسبية.

و (ج) وصفاً للنظام وأثر أية تغيرات فى النظام خلال الفترة.

٣٥- تتضمن القوائم المالية المعدة بمعرفة أنظمة مزايا التقاعد ما يلي (فى حدود ما هو قابل للتطبيق منها):

(أ) قائمةً بصافي الأصول المتاحة للمزايا يفصح فيها عن:

(١) الأصول فى نهاية الفترة مبوبة بشكل ملائم.

و (٢) أسس تقييم الأصول.

و (٣) تفاصيل أى استثمارٍ منفرد تزيد قيمته إما عن ٥% من صافي الأصول المتاحة للمزايا أو عن ٥% من قيمة أى فئة أو نوع من الأوراق المالية.

و (٤) تفاصيل أى إستثمار فى منشأة صاحب العمل.

و (٥) أية التزامات أخرى بخلاف القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

و (ب) قائمة بالتغيرات فى صافي الأصول المتاحة للمزايا توضح ما يلي:

(١) اشتراكات صاحب العمل.

و (٢) اشتراكات العامل.

و (٣) الدخل من الاستثمار مثل الفوائد وتوزيعات أرباح الأسهم.

و (٤) أى دخل آخر.

و (٥) المزايا المسددة أو المستحقة السداد (مصنفة – على سبيل المثال – كمزايا للتقاعد ومزايا للوفاة والعجز والمزايا فى صورة مبالغ مقطوعة).

و (٦) المصروفات الإدارية.

و (٧) المصروفات الأخرى.

و (٨) الضرائب على الدخل.

و (٩) المكاسب والخسائر الناتجة عن التخلص من الاستثمارات وعن التغيرات فى قيمة الاستثمارات.

و (١٠) التحويلات من وإلى النظم الأخرى.

و (ج) وصف لسياسة التمويل.

و (د) بالنسبة لنظم المزايا المحددة فإنه يتم الإفصاح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها (قد تفصل بين المزايا المكتسبة وغير المكتسبة) التى تتحدد طبقاً لشروط النظام على أساس المزايا المتعهد بها عن الخدمات المؤداة حتى تاريخه وباستخدام المستويات الجارية أو المتوقعة للأجور. وقد تدرج هذه المعلومات فى تقرير الخبير الاكتوارى الذي يتم قراءته مع القوائم المالية ذات العلاقة.

و (هـ) بالنسبة لنظم المزايا المحددة يفصح أيضا عن وصف للافتراضات الاكتوارية المؤثرة المستخدمة والطريقة المطبقة فى حساب القيمة الحالية الإكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.

٣٦- يحتوي التقرير عن نظام مزايا التقاعد وصفاً للنظام ويظهر إما كجزء من القوائم المالية أو فى تقرير منفصل. وقد يتضمن التقرير ما يلي:

(أ) أسماء أصحاب الأعمال ومجموعات العاملين الذين يغطيهم النظام.

و (ب) عدد المشتركين الذين يحصلون على المزايا وعدد المشتركين الآخرين مصنفين بشكل ملائم.

و (ج) نوع النظام وما إذا كان نظام للاشتراك المحدد أو نظام للمزايا المحددة.

و (د) إيضاح عما إذا كان المشتركون يساهمون فى اشتراكات النظام.

و (هـ) وصف لمزايا التقاعد المتعهد بصرفها إلى المشتركين.

و (و) وصف لأي شروط لإنهاء النظام.

و (ز) أى تغيرات فى البنود من (أ) إلى (و) خلال الفترة التى يغطيها التقرير.

من غير الملائم الإشارة إلى مستندات أخرى تكون متاحةً لمستخدمى التقرير فيها وصف للنظام أو توفر معلومات عن تغيرات لاحقة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

نصيب السهم فى الأرباح

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

نصيب السهم فى الأرباح

المحتويات

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)
نصيب السهم فى الأرباح

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى شرح القواعد التى يتحدد ويُعرض بموجبها معلومات عن"نصيب السهم فى الأرباح" بما يؤدى إلى تحسين مقارنة الأداء بين منشآت مختلفة عن نفس الفترة المحاسبية وبين فترات محاسبية مختلفة لنفس المنشأة. وبالرغم من موجود قيود على بيانات "نصيب السهم فى الأرباح" تنشأ بسبب اختلاف السياسات المحاسبية التى يمكن تطبيقها فى تحديد "الأرباح" فإن استخدام مقام محدد متفق عليه يحسن من التقارير المالية – لذا يركز هذا المعيار على "المقسوم عليه"فى المعادلة المستخدمة فى حساب نصيب السهم فى الأرباح.

نطاق المعيار

٢- يُطبق هذا المعيار على القوائم المالية المستقلة، أو القوائم المالية المجمعة، أو القوائم المالية المنفردة، المصدرة لجميع المنشأت.

٣- على المنشأة التى تفصح عن "نصيب السهم فى الأرباح" أن تقوم بحساب"نصيب السهم فى الأرباح"الخاص بها والإفصاح عنه بما يتفق مع هذا المعيار.

٤- عندما تقوم منشأة بعرض كلٍ من القوائم المالية المجمعة والقوائم المالية المستقلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) "القوائم المستقلة" على الترتيب فإن الأمر يحتاج منها إلى عرض الإفصاحات التى يتطلبها هذا المعيار عن"نصيب السهم فى الأرباح" على أساس المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية المستقلة.

٤أ- تقوم المنشأة بعرض"نصيب السهم فى الأرباح "فى قائمة الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فقط.

تعريفات

٥- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار طبقاً للمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>الأثر المضاد للتخفيض</u>: هو الزيادة فى نصيب السهم فى الأرباح أو النقص فى نصيب السهم من الخسارة الناشئة (أو الناشئ) من افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل ستُحول، أو أن خيارات وعقود ضمانات حق (البيع / الشراء) ستُمارس، أو أن أسهم عادية ستُصدر عند استيفاء شروط محددة.

اتفاقية أسهم مشروطة: هى اتفاقية لإصدار أسهم تعتمد على تحقق شروط محددة.

الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار: هى أسهم عادية قابلة للإصدار بدون مقابل نقدي أو بمقابل نقدي ضئيل أو بأى مقابل آخر وذلك عند تحقق شروط محددة منصوص عليها فى اتفاقية أسهم مشروطة.

الأثر العادى للتخفيض: هو النقص فى نصيب السهم فى الأرباح أو الزيادة فى نصيب السهم من الخسارة الناشئ (أو الناشئة) من افتراض أن الأدوات المالية القابلة للتحويل ستُحول، أو أن خيارات وعقود ضمانات حق (البيع/ الشراء) ستُمارس، أو أن أسهم عادية ستُصدر عند استيفاء شروط محددة.

الخيارات والحقوق وما فى حكمهما: هى أدوات مالية تعطى الحق لحاملها فى شراء أسهم عادية.

السهم العادى: هو أداة ملكية تعد حقوقها تاليةً لحقوق كافة فئات أدوات الملكية الأخرى.

السهم العادى المحتمل: هو أداة مالية أو عقد آخر قد يمنح الحق لحامله فى امتلاك أسهم عادية.

خيارات البيع على الأسهم العادية: هى عقود تعطى الحق لحاملها فى بيع أسهم عادية بسعر محدد خلال فترة معينة.

٦- تشارك الأسهم العادية فى صافي أرباح الفترة فقط بعدما تكون الأنواع الأخرى من الأسهم – مثل الأسهم الممتازة – قد شاركت فيها. وقد يكون لدى المنشأة أكثر من فئةٍ واحدة من فئات الأسهم العادية علماً بأن كل فئة من فئات الأسهم العادية لها نفس الحقوق فى الحصول على توزيعات أرباح.

٧- من أمثلة الأسهم العادية المحتملة ما يلي:

(أ) الالتزامات المالية أو أدوات حقوق الملكية (بما فى ذلك الأسهم الممتازة) القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.

(ب) الخيارات والحقوق فى الحصول على أسهم.

(ج) الأسهم التى يحتمل إصدارها عند تحقق شروط ناتجة عن ترتيبات تعاقدية مثل تلك المتعلقة بشراء منشأة أو أنشطة أعمال "Businesses" أو أصول أخرى.

٨- تُستخدم فى هذا المعيار المصطلحات المُعرَفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض" طبقاً للمعانى المحددة لكل منها فى الفقرة "١١" منه ما لم ينص صراحة على خلاف ذلك. كما عرف هذا المعيار الأداة المالية والأصل المالى والالتزام المالى وأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة بالإضافة إلى إرشادات توضيحيةعن كيفية تطبيق تلك التعريفات.

القياس

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

٩- على المنشأة أن تقوم بحساب قيم "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم -وكذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم إذا ما قامت المنشأة بعرض الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة.

١٠- يتم حساب"النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك بقسمة صافي الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للشركة الأم (البسط) على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة (المقام).

١١- يتمثل الهدف من الإفصاح عن "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح"فى تقديم مؤشر لقياس حصة كل سهم عادى من أسهم الشركة الأم فى أداء المنشأة خلال فترة التقرير (الفترة المالية).

الأرباح

١٢- من أجل حساب"النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح"فإن المبالغ المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والتى تتمثل فى كل من:

(أ) الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم <u>من العمليات المستمرة</u>.

و (ب) الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم.

ستكون هى المبالغ المحددة فى (أ) و (ب) أعلاه <u>معدلةً</u> بالمبالغ التالية المتعلقة بالأسهم الممتازة المبوبة كحقوق ملكية (بعد خصم الأثر الضريبى لها):

- **توزيعات أرباح تلك الأسهم الممتازة.**
- **والفروق الناتجة عن تسوية تلك الأسهم الممتازة.**
- **والآثار المماثلة الأخرى لتلك الأسهم الممتازة.**

١٢ – أ تتحدد للعاملين ولأعضاء مجلس الإدارة حصص فى الأرباح التى تقرر منشأة توزيعها وتخصم تلك الحصص من خلال قائمة توزيعات الأرباح شأنها فى ذلك شأن حصص المساهمين فى الأرباح تطبيقاً لأحكام قانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما. وعندما يقترح مجلس إدارة منشأة مشروعاً لتوزيع الأرباح خلال الفترة التالية لتاريخ إعداد القوائم المالية الجارية للمنشأة وقبل تاريخ اعتماد تلك القوائم المالية للإصدار ويتضمن ذلك المشروع المقترح للتوزيع حصةً للعاملين ومكافأةً لأعضاء مجلس الإدارة فى الأرباح المقترح توزيعها عندئذ يمكن للمنشأة أن تخصم التوزيعات المقترحة للعاملين ولأعضاء مجلس الإدارة من مبالغ "الأرباح المعدلة" المشار إليها بالفقرة "١٢" أعلاه من هذا المعيار وذلك عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وبشرط أن تفصح صراحةً عن أن المبالغ التى تم خصمها لا زالت تحت اعتماد الجمعية العامة لمساهمى المنشأة على اعتبار أن الجمعية العامة هى وحدها التى تملك سلطة اعتماد تلك التوزيعات أو تعديلها أو رفضها طبقاً لأحكام ذات القانون. وقد تختلف حصص العاملين وأعضاء مجلس الإدارة فى الأرباح التى يتقرر توزيعها خلال الفترة الجارية (التى تعد القوائم المالية فى نهايتها) عن المبالغ التى قد تكون المنشأة سبق وأن خصمتها ضمن إفصاح "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" عن العام المنصرم (تحت اعتماد الجمعية العامة). وفى هذه الحالة يتعين على المنشأة أن تقوم بإعادة عرض معلومات المقارنة التى تظهر ضمن إفصاح العام الجارى وذلك بتسوية الفرق الناتج عن ذلك الاختلاف سواء بالإضافة إلى أو الخصم من مبالغ "الأرباح المعدلة " والمشار إليهافى الفقرة "١٢" أعلاه. وتسري أحكام الفقرة "١٢أ" عند حساب مبالغ "الأرباح المعدلة" بالقوائم المالية المجمعة للمنشأة الأم والتى تدرج بها نتائج أعمال الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات التى تخضع لسيطرة مشتركة. كما تسرى أحكام الفقرة "١٢أ" أيضاً عند حساب مبالغ "الأرباح المعدلة" فى القوائم المالية المستقلة للمنشأة الأم وكذا القوائم المالية المستقلة أو القوائم المالية المنفردة التى تعدها الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات التى تخضع لسيطرة مشتركة حسب الأحوال.

١٣- تتضمن الأرباح أو الخسائر المحددة عن الفترة والمنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم كافة بنود الدخل والمصروف المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعترف بها خلال الفترة بما فى ذلك "عبء الضريبة وتوزيعات الأرباح"على الأسهم الممتازة المبوبة كالتزامات (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١)).

١٤- يُعَدْ مبلغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة (بعد الضريبة) المخصوم من أرباح أو خسائر الفترة هو:

(أ) المبلغ المعلن خلال الفترة من أى توزيعات أرباح للأسهم الممتازة غير مجمعة الأرباح (مخصوماً منه الضريبة).

و (ب) المبلغ الواجب توزيعه خلال الفترة من أرباح الأسهم الممتازة المجمعة الأرباح (مخصوماً منه الضريبة) سواء أكان قد تم او لم يتم الإعلان عن توزيعها. ولا يتضمن مبلغ توزيعات أرباح الأسهم الممتازة عن الفترة أية توزيعات للأسهم مجمعة الأرباح سددت أو أعلن عنها خلال الفترة الجارية وتتعلق بفترات سابقة.

١٥- إن الأسهم الممتازة – التى تتقرر بموجبها توزيعات أولية منخفضة لكى تُعَوَضْ منشأة عن إصدار تلك الأسهم الممتازة بخصم، أو التى يتقرر بموجبها توزيعات تفوق مثيلتها السوقية فى فترات لاحقة لكى تُعَوَضْ المستثمرين عن شراء تلك الأسهم الممتازة بعلاوة – يشار إليها فى بعض الأحيان بالأسهم الممتازة ذات العائد المتزايد "Increasing rate preference shares". ويتم استهلاك أى مبلغ أصلى لخصم أو علاوة إصدار تتعلق بـ "الأسهم الممتازة ذات العائد المتزايد" على الأرباح المحتجزة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلى "the effective interest method" وتعامل كتوزيعات ممتازة بغرض حساب "تصيب السهم فى الأرباح".

١٦- قد يتم إعادة شراء الأسهم الممتازة بموجب عرض مقدم من المنشأة لحاملى تلك الأسهم. وتمثل الزيادة فى القيمة العادلة للمقابل المدفوع لحاملى الأسهم الممتازة عن القيمة الدفترية للأسهم الممتازة عائداً بالنسبة لحاملى الأسهم الممتازة وتكلفةً على الأرباح المحتجزة للمنشأة. ويتم خصم هذا المبلغ عند حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم.

١٧- قد تشجع منشأة التحويل المبكر للأسهم الممتازة القابلة للتحويل من خلال التغييرات الإيجابية على شروط التحويل الأصلية أو بسداد مقابل إضافى. وتمثل الزيادة فى القيمة العادلة للمدفوع من الأسهم العادية أو أى مقابل آخر عن القيمة العادلة للأسهم العادية القابلة للإصدار بموجب شروط التحويل الأصلية عائداً بالنسبة لحاملى الأسهم الممتازة، ويخصم عند حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم.

١٨- تضاف أية زيادة فى القيمة الدفترية للأسهم الممتازة عن القيمة العادلة للمقابل المدفوع فى تسويتها عند حساب الربح أو الخسارة المنسوبة لملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم.

الأسهم

١٩- من أجل حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح"يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة.

٢٠- يعكس المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة احتمالية أن يتغير مبلغ رأس مال المساهمين خلال الفترة نتيجة وجود عدد أكبر أو أقل من الأسهم القائمة فى أى وقت. ويمثل المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة عدد الأسهم العادية القائمة أول الفترة على أن تُعدَل بعدد الأسهم العادية التى أُعيد شرائها (أسهم الخزينة) أو أصدرت بمعرفة المنشأة خلال الفترة ومضروبة فى عامل الوقت المرجح، ويمثل عامل الوقت المرجح عدد الأيام التى يظل فيها عدد الأسهم قائماً منسوبةً إلى إجمالى عدد أيام الفترة، ويعد التقريب المعقول للمتوسط المرجح أمراً مقبولاً فى كثير من الحالات.

٢١- مع مراعاة عدم الإخلال بأحكام القوانين واللوائح المحلية السارية –تُدرجْ عادةً الأسهم ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم اعتباراً من التاريخ الذي يعترف فيه بالمبلغ المستحق مقابل إصدار الأسهم (عادةً ما يكون تاريخ إصدار الأسهم) – ومثال ذلك:

(أ) تدرج الأسهم العادية المصدرة مقابل مبالغ نقدية عندما تكون النقدية مستحقة الاستلام.

و (ب) تدرج الأسهم العادية المصدرة نتيجةً لإعادة الاستثمار الاختيارى لتوزيعات الأرباح – فى أسهم عادية أو ممتازة – وذلك عندما تبدأ المنشأة فى سداد التوزيعات.

و (ج) تدرج الأسهم العادية المصدرة نتيجة تحويل أداة دين إلى أسهم عادية اعتباراً من التاريخ الذي تتوقف فيه الفوائد عن التراكم (أى عن الاستحقاق).

و (د) تدرج الأسهم العادية المصدرة عوضاً عن الفوائد على أصل أو عن أدوات مالية أخرى وذلك من التاريخ الذي تتوقف فيه الفوائد عن التراكم (أى عن الاستحقاق).

و (هـ) تدرج الأسهم العادية المصدرة فى مقابل تسوية التزام على منشأة وذلك من التاريخ الذي تجرى فيه التسوية.

و (و) تدرج الأسهم العادية المصدرة كمقابل لاقتناء أصلٍ (بخلاف النقدية) وذلك من التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بالاقتناء.

و (ز) تدرج الأسهم العادية المصدرة مقابل خدمات يتم تقديمها إلى المنشأة وذلك عند تقديم أو تأدية تلك الخدمات.

ويتحدد التوقيت الذي تدرج فيه الأسهم العادية بناءً على الشروط والأحكام المتعلقة بإصدار تلك الأسهم. ويجب إعطاء عنايةً خاصة لجوهر أى عقد مرتبط بالإصدار.

٢٢- تُدرجْ الأسهم العادية المصدرة كجزء من مقابل الشراء المُحَوَلْ – فى معاملة لتجميع الأعمال – ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم اعتباراً من تاريخ الاقتناء، وذلك لأن المنشأة المقتنية تدرج أرباح وخسائر المنشأة المقتناة فى قوائم الدخل والدخل الشامل الخاصة بها اعتباراً من تاريخ الاقتناء.

٢٣- عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" تُدرجْ الأسهم العادية التى سوف يتم إصدارها عند تحويل "أداة قابلة للتحويل الإلزامى" وذلك اعتباراً من التاريخ الذي يتم فيه إبرام العقد المتعلق بالأداة.

٢٤- تُعامل "الأسهم المشروطة القابلة للإصدار" كأسهم قائمة وتدرج فى حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فقط اعتباراً من التاريخ الذي تستوفى فيه كافة الشروط الضرورية (أى عندما تكون الأحداث قد وقعت). ولا تعد الأسهم التى يتوقف إصدارها فقط على مرور الوقت "أسهماً مشروطة قابلة للإصدار" وذلك لأن مرور الوقت هو من الأمور اليقينية التى لا ريب فيها. ولا تعامل الأسهم العادية القائمة "القابلة للاستعادة بشروط معينة" (أى التى تخضع للاستدعاء) كأسهمٍ قائمة ويتم استبعادها عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح"حتى يحل التاريخ الذي لا تصبح فيه تلك الأسهم خاضعة للاستدعاء.

٢٥- **ملغاة.**

٢٦- يُعدَلْ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة ولكل الفترات المعروضة ليعكس كافة الأحداث – بخلاف ما يتعلق منها بتحويل الأسهم العادية المحتملة – التى غيرت من عدد الأسهم العادية القائمة دون تغييرٍ مقابل فى موارد المنشأة.

٢٧- قد تُصدَرْ أسهم عادية أو قد يتم تخفيض عدد الأسهم العادية القائمة دون أن يصاحب ذلك تغيير مقابل فى الموارد ومثال ذلك:

(أ) الرسملة[1] أو إصدار أسهم منحة (يشار إليهما فى بعض الأحيان بالأسهم المجانية).

و (ب) وجود عنصر مجاني فى أى إصدار آخر مثلما يحدث عندما تتضمن حقوق الاكتتاب للمساهمين الحاليين عنصراً مجانياً.

و (ج) تجزئة الأسهم.

و (د) التجزئة العكسية للأسهم (دمج الأسهم).

٢٨- عند إصدار رأس مال خصماً على الأرباح المرحلة أو الاحتياطيات، أو عند إصدار أسهم مجانية أو عند تجزئة الأسهم – تصدر أسهم عادية للمساهمين الحاليين بدون مقابل إضافى وبالتالي يزيد عدد الأسهم العادية القائمة دون زيادة فى موارد المنشأة. وفي هذه الحالة يجب تعديل عدد الأسهم العادية التي كانت قائمة قبل هذا الحدث بنسبة التغير فى عدد الأسهم العادية القائمة كما لو كان هذا الحدث قد تم فى بداية أقدم فترة مالية معروضة فى القوائم المالية[٢]. وعلى سبيل المثال: فى حالة إصدار "سهمين مقابل كل سهم" كتوزيعات أسهم مجانية – عندئذٍ يتم ضرب عدد الأسهم العادية القائمة قبل ذلك الإصدار x "٣" للوصول إلى إجمالى عدد الأسهم العادية الجديد أو ضربها x "٢" للوصول إلى عدد الأسهم العادية الإضافية.

٢٩- يترتب عادةً على دمج الأسهم العادية تخفيض عدد الأسهم العادية القائمة دون أن يصاحب ذلك تخفيض مقابل فى موارد المنشأة. ومع ذلك فعندما يكون التأثير الشامل لمعاملة دمج الأسهم هو بمثابة إعادة شراء سهم بالقيمة العادلة عندئذٍ يكون التخفيض فى عدد الأسهم

(١) يختلف معنى الرسملة الوارد فى إطار معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكاليف الاقتراض" عن المعنى المقصود فى هذه الفقرة وأى فقرات أخرى بهذا المعيار حيث تعنى هنا إصدار أسهم رأس مال دون أن تقابلها زيادة فى موارد المنشأة وهومعنى مماثل للأسهم المجانية. وقد تتم الرسملة على سبيل المثال وذلك بإصدار أسهم عادية تحويلاً من أرباح مرحلة أو احتياطيات.

(٢) يعنى ذلك تعديل عدد الأسهم العادية لرأس المال القائمة ضمن الأرصدة الافتتاحية لأرقام المقارنة المعروضة بالقوائم المالية وذلك بنفس نسبة التغير فى عدد الأسهم التى حدثت خلال الفترة الجارية.

القائمة هو نتيجة لتخفيض مقابل فى الموارد – مثل ما يحدث عندما تكون عملية دمج الأسهم مقترنة بتوزيع كوبون خاص – وعندئذٍ يُعدلْ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة – التى تحدث بها معاملة الدمج المقترنة بتوزيع الكوبون الخاص – بالتخفيض فى عدد الأسهم العادية وذلك اعتباراً من التاريخ الذي يتم فيه الاعتراف بتوزيع الكوبون الخاص.

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

٣٠- على المنشأة أن تقوم بحساب قيمة "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"وذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم، وكذلك بالنسبة للأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم إذا ما قامت المنشأة بعرض الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة.

٣١- من أجل حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"فعلى المنشأة أن تُعدِلْ الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم وكذا المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمةوذلك بالآثار الناتجة عن كافةالأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض (المُخفِضة).

٣٢-يتوافق الهدف من حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" مع الهدف من حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فى أنه يقدم مؤشراً لقياس نصيب كل سهم عادى فى أداء المنشأة – ولكنه يأخذ فى اعتباره تأثير كافة "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض "القائمة خلال الفترة– ونتيجةً لذلك: –

(أ) تُعدَلْ الأرباح أو الخسائرالمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم وذلك بتعليتها بقيمة" توزيعات الأرباح والفوائد" المعترف بها خلال الفترة والتى تتعلق بالأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض (وذلك بعد خصم الضريبة منها) –كما تُعدَلْ تلك الأرباح أو الخسائر أيضاً بأى تغييرات أخرى فى الدخل أو المصروفات والتى قد تنتج من تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"إلى أسهم عادية.

و (ب) يُعدَلْ المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة وذلك بتعليته بالمتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية التى كانت ستنشأ بافتراض تحويل كافة "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" إلى أسهم عادية.

الأرباح

٣٣- من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح " تقوم المنشأة بتعديل الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم كما تم احتسابها طبقاً للفقرة "١٢" بالمبالغ التالية (بعد خصم الضريبة):

(أ) أية توزيعات أو بنود أخرى متعلقة بـ "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض "قد خصمت عند تحديد الأرباح أو الخسائرالمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم كما تم حسابها طبقاً للفقرة "١٢".

و (ب) أية فوائد معترف بها خلال الفترة وتتعلق بـ "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض".

و (ج) أى تغيرات أخرى فى بنود الدخل أو المصروف قد تنجم عن تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض".

٣٤- بعدما يتم تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" إلى أسهم عادية لا تنشأ البنود المحددة فى الفقرة ٣٣ (أ) – (ج) مجدداً- وبدلاً من ذلك- يصبح للأسهم العادية الجديدة المُحولَة الحق فى المشاركة فى الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم. ولذلك فإن الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمحسوبة وفقاً للفقرة "١٢" تُعدَل بالبنود المحددة فى الفقرة ٣٣ (أ) – (ج) وبأية ضرائب متعلقة بها. وتتضمن المصروفات المرتبطة بـ "الأسهم العادية المحتملة "تكاليف المعاملة والخصم والتى يتم المحاسبة عنهما طبقاً لطريقة الفائدة الفعلية (راجع لفقرة "٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية).

٣٥- قد يؤدى تحويل "الأسهم العادية المحتملة" بالتبعية إلى تغيرات فى بنود الدخل أو المصروف- فعلى سبيل المثال: قد يؤدى التخفيض فى مصروف الفائدة المرتبط بـ "الأسهم العادية المحتملة"- إذا ما تم تحويلها لأسهم عادية –وما ينتج عن ذلك من زيادة فى الربح أو تخفيض فى الخسارة إلى زيادة فى العبء المتعلق بنظام "مشاركة العاملين فى الأرباح". ولأغراض حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" تُعدَل الأرباح أو الخسائرالمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بمثل تلك النوعية من التغيرات على بنود الدخل أو المصروف.

الأسهم

٣٦- **من أجل حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح "ينبغى أن يكون عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية والمحسوب طبقاً للفقرتين"١٩" و"٢٦"- مضافاً إليه المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية التى من شأنها أن تُصدرْ عند تحويل كافة "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" إلى أسهم عادية. وتعتبر المنشأة أن "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"قد تم تحويلها إلى أسهم عادية فى بداية الفترة أو فى التاريخ الذي تُصدرْ فيه الأسهم العادية المحتملة- إذا كان ذلك التاريخ تالياً لبداية الفترة.**

٣٧-ينبغى تحديد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"لكل فترة معروضة بشكل مستقل.ومن ثم فلا يمكن النظر إلى عدد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"عن الفترة المنقضية من العام حتى تاريخه على أنها تمثل متوسطاً مرجحاً لعدد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" والمدرجة فى المعادلة المتعلقة بكل فترة دورية (١).

٣٨-يتم ترجيح الأسهم العادية المحتملة طبقاً للفترة التى تكون فيها تلك الأسهم قائمة. وتدرج "الأسهم العادية المحتملة" التى يتم إلغائها أو سقوط الحق فى ممارستها خلال الفترة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" عن ذلك الجزء من الفترة التى كانت قائمة خلاله فقط. وبالنسبة للأسهم العادية المحتملة التى تُحولْ إلى أسهم عادية خلال الفترة فإنها تدرج عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" من بداية الفترة وحتى تاريخ التحويل – واعتباراً من تاريخ التحويل فإن الأسهم العادية الناشئة عن ذلك التحويل تدرج فى حساب كل من"النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" و"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

٣٩-يتحدد عدد الأسهم العادية التى من شأنها أن تُصدرْ عند تحويل "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض"وذلك على أساس شروط "الأسهم العادية المحتملة". وفى حالة وجود أكثر من أساس للتحويل يفترض استخدام معدل التحويل أوسعر الممارسة الذي يحقق أقصى استفادة من وجهة نظر حامل الأسهم العادية المحتملة.

---

(١) يعني هذا أن عدد "الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض" لمنشأة ما فى نهاية الربع الثالث من العام – مثلاً – يجب أن تتحدد عن فترة التسعة أشهر المنتهية فى ذلك التاريخ بمعزل عن الفترات الأخرى – وعلى المنشأة ألا تقوم بتحديد هذا العدد على أساس حساب متوسط مرجح لعدد الأسهم العادية "المحتملة المؤدية للتخفيض" باستخدام المتوسطات المرجحة لعدد الأسهم القائمة التى توصلت إليها فى نهاية كل ثلاثة أشهر على حده.

٤٠- قد تُصدِر شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة - إلى أطراف أخرى بخلاف المنشأة الأم أو صاحب الحصة فى المشروع المشترك أو المستثمر - أسهماً عادية محتملة قابلةً للتحويل إما إلى أسهمٍ عادية للمنشأة التابعة أو المشروع المشترك أو المنشأة الشقيقة، أو إلى أسهم عادية للمنشاة الأم أو صاحب الحصة فى المشروع المشترك أو المستثمر (الذين يعرضون قوائم مالية). فإذا كان لهذه الأسهم العادية المحتملة للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة تأثيراً مُخفِضاً على "النصيب الأساسى السهم فى الأرباح" للمنشأة التى تعرض قوائم مالية عندئذٍ تُدرج تلك الأسهم المحتملة فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض

٤١- يجب النظر إلى الأسهم العادية المحتملة على أنها مؤدية للتخفيض فقط عندما يكون تحويلها إلى أسهم عادية من شأنه أن يؤدى إلى تخفيض نصيب السهم فى أرباح (أو زيادة نصيب السهم من خسائر) العمليات المستمرة.

٤٢- تستخدم المنشأة "الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة"المنسوبة للمنشأة الأم "كرقمٍ حاكم" لتحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتملة هى أسهم مؤدية للتخفيض أو مضادة للتخفيض. وتُعدَلْ الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة للمنشأة الأم طبقاً للفقرة رقم "١٢"ولا تدخل فيها البنود الخاصة بالعمليات غير المستمرة.

٤٣- تُعد الأسهم العادية المحتملة أسهماً ذات أثر "مضادٍ للتخفيض" عندما يكون تحويلها إلى أسهم عادية من شأنه أن يؤدى إلى زيادة نصيب السهم من أرباح (أو إلى تخفيض نصيب السهم من خسائر) العمليات المستمرة. وعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فلا يفترض تحويل أو ممارسة (أو إصدار آخر بخلاف التحويل أو الممارسة) أسهم عادية محتملة من التى سيكون لها أثر مضاد للتخفيض على "نصيب السهم فى الأرباح"[1].

٤٤- من أجل تحديد ما إذا كانت الأسهم العادية المحتملة "مؤدية للتخفيض" أو "مضادة للتخفيض"- يُنظرْ لكل إصدار أو سلسلة من الأسهم العادية المحتملة بشكل منفصل بدلاً من النظر إليها بشكل إجمالى. وقد يؤثر التسلسل الذي يُنظرْ به إلى الأسهم العادية المحتملة على

(١) أى أنه عندما تقوم المنشأة بحساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم بغرض تحديد "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فيجب عليها ألا تفترض تحويل أو ممارسة أو إصدار أى من الأسهم العادية المحتملة إذا تبين لها أن تحويل أو ممارسة أو إصدار تلك الأسهم سيكون له أثر مضاد للتخفيض.

تحديد ما إذا كانت تلك الأسهم مؤدية للتخفيض من عدمه. ولهذا فمن أجل تعظيم تأثير التخفيض على "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" إلى أقصى حد ممكن يُنظَرْ إلى كل إصدار أو سلسلة من الأسهم العادية المحتملة بتسلسل يعكس ترتيب الأسهم من الأكثر تسبباً فى التخفيض إلى الأقل تسبباً فيه (أى تُدرج الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض ذات "أقل عائد على كل سهم إضافى"فى حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح قبل أن تدرج الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض ذات "العائد الأعلى على كل سهم إضافى". وبصفة عامة تدرج أولاً الخيارات والحقوق فى الأسهم العادية لأنها لا تؤثر على بسط المعادلة.

الخيارات والحقوق في أسهم وما فى حكمهما Options, warrants and their equivalents

٤٥- من أجل حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فعلى المنشأة أن تفترض قيام حاملى الخيارات والحقوق (فى الأسهم العادية للمنشأة) بممارسة تلك الخيارات والحقوق المؤدية للتخفيض. ويُنظر للمتحصلات المُفترضة من ممارسة تلك الأدوات المالية كما لو كانت قد تم استلامها من إصدار أسهم عادية وفقاً لمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. هذا ويعالج الفرق بين عدد الأسهم العادية المصدرة(١)، وعدد الأسهم العادية التى كانت من شأنها أن تصدر وفقاً لمتوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة وذلك على إنها تمثل إصداراً لأسهم عادية بدون مقابل.

٤٦- تُعَدْ الخيارات والحقوق فى الأسهم المصدرة لمنشأة "مؤديةً للتخفيض" إذا كان من شأنها أن تؤدى إلى إصدار أسهم عادية بأقل من متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة. وتكون قيمة التخفيض هى متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة مخصوماً منه سعر الإصدار.

ومن ثم فمن أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" تُعامل الأسهم العادية المحتملة على أنها تتكون من العنصرين التاليين معاً: -

(أ) عقد لإصدار عدد معين من الأسهم العادية وفقاً لمتوسط سعرها السوقى خلال الفترة. ويفترض أن تكون تلك الأسهم مُسَعَرة بشكل عادل وأنها لا تمثل أسهم مؤدية للتخفيض ولا مضادة للتخفيض ويتم تجاهلها عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

---

(١) إن لفظ "الأسهم المصدرة" فى سياق هذه الفقرة يقصد بها عدد الأسهم العادية القابلة للإصدار طبقاً لما تنص عليه صراحةً شروط عقود الخيارات أو الحقوق التى تنظمها – وهى الأسهم التى قد تصدر فعلاً فى حالة قيام حاملى تلك الأدوات المالية بممارسة حقوقهم بالكامل فى الأسهم العادية المصدرة للمنشأة.

(ب) عقد لإصدار باقى الأسهم العادية بدون مقابل. ولا تُوَلِدْ تلك الأسهم العادية أية متحصلات ولا يكون لها تأثير على الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى الأسهم العادية القائمة، ولذلك تعد تلك الأسهم "مؤدية للتخفيض" وتضاف إلى عدد الأسهم العادية القائمة عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

٤٧- يكون للخيارات والحقوق تأثيراً مخفضاً فقط عندما يتجاوز متوسط السعر السوقى للأسهم العادية خلال الفترة سعر الممارسة للخيارات أو الحقوق (أى عندما يكون سعر ممارسة تلك العقود أقل من سعر السوق-"in the money"). ولا تقوم المنشأة بتعديل "تصيب السهم فى الأرباح"- الذي سبق لها عرضه -بأثر رجعي يعكس التغيرات فى أسعار الأسهم العادية.

٤٧أ- بالنسبة لخيارات الأسهم والترتيبات الأخرى- المتعلقة بالمدفوعات المبنية على أسهم والتى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) *"المدفوعات المبنية على أسهم"* - فإن سعر الإصدار المشار إليه فى الفقرة "٤٦" وسعر الممارسة المشار إليه فى الفقرة "٤٧" يتضمن القيمة العادلة لأي سلع أو خدمات من المقرر توريدها للمنشأة فى المستقبل بموجب "عقد خيار الأسهم أو الترتيبات الأخرى" المتعلقة بالمدفوعات المبنية على أسهم.

٤٨- على المنشأة أن تعالج "خيارات الأسهم" ذات الشروط المحددة أو القابلة للتحديد وكذا الأسهم العادية التى لم يُكتسبْ الحق فيها بعد- والتى تخص العاملين بها - كخيارات عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" على الرغم من أن تحققها قد يكون مشروطاً باكتساب الحق فيها، وتعامل المنشأة كلاهما كأسهم قائمة فى تاريخ المنْح. وبالنسبة لخيارات الأسهم الممنوحة للعاملين والمبنية على أدائهم فإنها تعامل بمثابة "أسهم مشروطة قابلة للإصدار" وذلك لأن إصدارها يتوقف على استيفاء شروط محددة بالإضافة إلى مرور الوقت.

الأدوات القابلة للتحويل Convertible Instruments

٤٩-عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يؤخذ فى الاعتبار "التأثير المخفض" للأدوات القابلة للتحويل وذلك طبقاً للفقرات"٣٣" و"٣٦".

٥٠-تُعدْ الأسهم الممتازة القابلة للتحويل "مضادة للتخفيض "كلما كان مبلغ توزيع الربح المعلن لها أو المتراكم عنها فى الفترة الجارية لكل سهم عادى يمكن الحصول عليه عند التحويل يتجاوز "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح". وبالمثل -يعد الدين القابل للتحويل "مضاد للتخفيض"كلما كانت فائدته (مخصوماً منها الضريبة والتغيرات الأخرى فى الدخل أو المصروف) لكل سهم عادى يمكن الحصول عليه عند التحويل تتعدى "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح".

٥١- قد يؤثر الاسترداد أو التحويل التحفيزى للأسهم الممتازة القابلة للتحويل فقط على جزء من الأسهم الممتازة القابلة للتحويل والتى كانت قائمة من قبل. وفى مثل تلك الحالات فإن الزيادة فى المقابل المشار إليها فى الفقرة رقم "١٧"تُنسبْ إلى الأسهم المستردة أو المحولة بغرض تحديد ما إذا كانت الأسهم الممتازة القائمة المتبقية هى أسهم "مؤدية للتخفيض". وتؤخذ الأسهم المستردة أو المحولة فى الاعتبار بمعزلٍ عن الأسهم التى لا تُسترد أو تُحول.

الأسهم المشروطة القابلة للإصدار Contingently issuable shares

٥٢- كما هو الحال عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فإن الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار تُعاملْ كأسهم قائمة وتدرج عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" عندما تتحقق شروط إصدارها (أى إذا تمت الأحداث). وتدرج الأسهم المشروطة القابلة للإصدار من بداية الفترة (أو من تاريخ اتفاقية الأسهم المشروطة لو كان لاحقاً لبداية الفترة). وإذا لم تتحقق الشروط فإن عدد الأسهم المشروطة القابلة للإصدار التى تدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يعتمد على عدد الأسهم التى كان سيتم إصدارها لو كانت نهاية الفترة هى نهاية الفترة الشرطية. ولا يُسمح بتعديل أرقام المقارنة عندما تنتهي الفترة الشرطية دون أن تستوف الشروط.

٥٣- إذا كان شرط إصدار الأسهم هو تحقيق مستوى معين من الأرباح فى فترة معينة أو المحافظة عليه وتم تحقيق ذلك المستوى فى نهاية الفترة المعروضة ولكن كان يجب الحفاظ عليه لفترة إضافية تتعدى الفترة المعروضة، عندئذ تعامل الأسهم العادية الإضافية باعتبارها قائمةً وذلك عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إذا كان تأثيرها مُخفِضاً. وفى هذه الحالة فإن "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يعتمد على عدد الأسهم العادية التى كان من شأنها أن تصدر لو كان مستوى العوائد فى نهاية الفترة المعروضة هو ما قد تحقق فى نهاية الفترة المشروطة. ولا تدخل مثل تلك "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" فى حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك حتى تنتهي الفترة المشروطة نظراً لأن العوائد قد تتغير فى أى فترة مستقبلية نتيجة لأن الشروط المطلوبة قد لا تكون كلها قد تحققت.

٥٤- قد يعتمد عدد الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدارعلى السعر السوقى للأسهم العادية فى المستقبل، وفى هذه الحالة فإذا كان التأثير مخفضاً فإن حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يعتمد على عدد الأسهم العادية التى من شأنها أن تصدر لو كان السعر السوقى للسهم فى نهاية الفترة المالية هو ما قد وصل إليه السعر السوقى للسهم فى نهاية الفترة المشروطة.

وإذا ما اعتمد الشرط على متوسط الأسعار السوقية للسهم على مدى فترة زمنية تتعدى نهاية الفترة المعروضة عندئذٍ يستخدم متوسط الأسعار السوقية للفترة المنقضية فى الحساب. ولا تدخل مثل تلك "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" فى حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" وذلك حتى تنتهي الفترة المشروطة لأن الشروط المطلوبة قد لا تكون كلها قد تحققت.

٥٥- وقد يعتمد عدد "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" على تحقق عوائد مستقبلية وأسعار مستقبلية للأسهم العادية. وفى مثل تلك الحالات فإن عدد الأسهم العادية التى تدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" سيعتمد على كلا الشرطين (أى الأرباح حتى نهاية الفترة الجارية والسعر السوقى الجارى للسهم فى نهاية تلك الفترة المالية). ولا تؤخذ "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" فى الاعتبار عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إلا إذا تحقق هذين الشرطين معاً.

٥٦- فى حالاتٍ أخرى قد يعتمد عدد "الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار" على شرطٍ آخر بخلاف الأرباح أو أسعار السوق (مثل: افتتاح عدد معين من منافذ بيع بالتجزئة). وفى مثل تلك الحالات – وعلى افتراض أن يبقى الموقف الجارى للشرط دون تغيير حتى نهاية الفترة المشروطة – فعندئذٍ يتم حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" بأن تدرج عدد "الأسهم المشروطة القابلة للإصدار" على أساس مدى تحقق ذلك الشرط فى نهاية الفترة المالية الجارية.

٥٧- بالنسبة إلى "الأسهم العادية المحتملة المشروطة القابلة للإصدار" - بخلاف تلك المغطاة باتفاقية إصدار أسهم مشروطة مثل "الأدوات القابلة للتحويل المشروطة الإصدار" – فإنها تدخل فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" كما يلي:

(أ) تحدد المنشأة ما إذا كان بإمكانها أن تفترض أن الأسهم العادية المحتملة سيتم إصدارها على أساس الشروط المُحدَدَة لإصدارها وفقاً لأحكام الأسهم العادية المشروطة الواردة فى الفقرات من "٥٢" إلى "٥٦"

و (ب) إذا ما كان يتعين إدراج تلك الأسهم المحتملة ضمن "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فإن المنشأة تقوم بتحديد تأثيرها على حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" وذلك إما بإتباع الأحكام الخاصة بالخيارات والحقوق الوارد ذكرها فى الفقرات من "٤٥" إلى "٤٨" أو الأحكام الخاصة بالأدوات القابلة للتحويل الوارد

ذكرها بالفقرات من "٤٩" إلى "٥١"أو الأحكام الخاصة بالعقود التى يمكن تسويتها فى صورة أسهم عادية أو نقداً والوارد ذكرها بالفقرات من "٥٨" إلى "٦١" أو وفقاً لأي أحكام أخرى حسبما يكون ذلك ملائماً.

ومع ذلك فلأغراض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يراعى ألا يفترض ممارسة أو تحويل مثل تلك الأسهم المحتملة المشروطة إلا بعد أن يفترض ممارسة أو تحويل ما قد يكون قائماً من أسهم عادية محتملة مماثلة لها والغير معلق إصدارها على تحقق شروط معينة.

العقود التى قد يتم تسويتها إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً

٥٨- **إذا ما أبرمت منشأة عقداً يمكن تسويته إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً حسب اختيار المنشأة، فعلى المنشأة أن تفترض أن العقد سيتم تسويته بإصدار أسهم عادية وأن تدرج الأسهم العادية المحتملة الناتجة من هذا الافتراض فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إذا ما كان تأثير تلك الأسهم "مؤدياً للتخفيض".**

٥٩- عندما يُعرضْ مثل ذلك العقد – للأغراض المحاسبية – كأصل أو التزام أو عندما يكون له مكونين أحدهما يمثل أداة حقوق ملكية والآخر التزام، فعلى المنشأة أن تقوم بتعديل البسط (فى المعادلة) بأية تغيرات فى الأرباح أو الخسائر من تلك التى كان يمكن لها أن تنشأ خلال الفترة لو كان ذلك العقد قد بُوِبَ بالكامل كأداة حقوق ملكية. ويعد ذلك التعديل مماثلاً للتعديلات المطلوبة بالفقرة "٣٣".

٦٠- **أما بالنسبة للعقود التى يمكن تسويتها إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً حسب اختيار حامل الأداة، فعلى المنشأة أن تختار التسوية المؤدية للتخفيض ذات الأثر الأكبر من بين التسوية النقدية أو التسوية بأسهم وذلك عند حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".**

٦١- ومن أمثلة العقود التى يمكن تسويتها إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً- أداة الدين التى تعطى للمنشأة فى تاريخ استحقاقها حقاً غير مشروط فى تسوية أصل الدين إما نقداً أو مقابل أسهم المنشأة ذاتها. ومن الأمثلة الأخرى على مثل تلك العقود- خيار البيع المُتعهَدْ به "خيار مُحرَرْ من قبل المنشأة" والذي يعطى لحامله الخيار فى تسويته إما بأسهم عادية أو نقداً.

خيارات مشتراة Purchased Options

٦٢- لا تدخل عقوداً مثل خيارات البيع المشتراة وخيارات الشراء المشتراة (أى عقود الخيارات التى تحتفظ بها المنشأة على أسهمها العادية) فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" وذلك لأن أخذها فى الاعتبارمن شأنه أن يكون له أثر "مضاد للتخفيض"[١]. وبصفةٍ عامة فإن خيار البيع ما كان سيتم ممارسته إلا فقط لو كان سعر الممارسة أعلى من سعر السوق فى حين أن خيار الشراء ما كان سيتم ممارسته إلا فقط لو كان سعر الممارسة أقل من سعر السوق.

خيارات البيع المحررة Written Put Options

٦٣-تؤخذ فى الاعتبار عند حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إذا كانت ذات تأثير "مؤدى للتخفيض"، العقود التى تتطلب من المنشأة إعادة شراء أسهمها مثل "خيارات البيع المحررة التى تتعهد المنشأة بموجبها بشراء أسهمها إذا ما طلب حامل الأسهم بيعها" أو "عقود الشراء المستقبلية لأسهم المنشأة ذاتها".

فإذا كانت تلك العقود قابلة للممارسة خلال الفترة أو كما يطلق عليها "in the money" (أى عندما يكون سعر الممارسة أو التسوية المنصوص عليه بتلك العقود أعلى من متوسط سعر السوق للسهم العادى عن تلك الفترة) يتم حساب التأثير المحتمل المؤدى للتخفيض فى"نصيب السهم فى الأرباح" كما يلي:

(أ) يُفترضْ أن المنشأة ستقوم فى بداية الفترة بإصدار عدداً من الأسهم العادية كافياً لجمع المقابل المنصوص عليه فى التعاقد (ويحسب ذلك العدد وفقاً لمتوسط السعر السوقى للسهم العادى خلال الفترة).

و (ب) يُفترضْ أن مقابل إصدار الأسهم المشار إليه فى الفقرة "٦٣أ" سيتم استخدامه فى الوفاء بشروط التعاقد (أى فى إعادة شراء الأسهم العادية بالعدد المقرر الحصول عليه وفقاً للعقد).

---

(١) ويرجع السبب فى ذلك إلى ما قد يحدث من نقص فى عدد الأسهم العادية المصدرة للمنشأة إذا ما قررت المنشأة ممارسة ما لديها من عقود خيارات مشتراة سواء أكانت "خيارات بيع" أو "خيارات شراء" حيث سيترتب على ممارستها قيام المنشأة ببيع أسهمها لنفسها أو شراء أسهمها من نفسها –وبالتالى ففى كلتا الحالتين سيقل عدد الأسهم فى بسط المعادلة بينما ستظل الأرباح على حالها مما يترتب عليه نشأة أثر "مضاد للتخفيض" من ممارسة المنشأة لتلك الخيارات.

و (ج) تدرج الزيادة فى الأسهم العادية (أى الفرق بين عدد الأسهم العادية المفترض إصدارها وفقاً للفقرة"٦٣أ"وعدد الأسهم العادية المقرر الحصول عليها وفقاً للفقرة "٦٣ب") بالمعادلة المستخدمة فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

التعديلات بأثرٍ رجعى لأرقام المقارنة المعروضة

٦٤- إذا زاد عدد الأسهم القائمة سواءً العادية منها أو المحتملة نتيجة للرسملة (أى على سبيل المثال نتيجة تحويل أرباح محتجزة أو احتياطيات إلى رأس مال مصدر) أو بسبب إصدار أسهم مجانية أو بسبب تجزئة أسهم، أو إذا نقص عددها نتيجةً للتجزئة العكسية للأسهم"دمج الأسهم" - فينبغى تعديل كلٍ من "النصيب الأساسى"و"النصيب المخفض" للسهم فى الأرباح عن كل الفترات المالية المعروضة وذلك بأثرٍ رجعى. وإذا حدثت هذه التغيرات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار فينبغى أن تُبنى المعادلات المستخدمة فى حساب وعرض "تصيب السهم فى الأرباح"فى تلك القوائم المالية وغيرها من القوائم المالية المعروضة (أى أرقام المقارنة المعروضة) على أساس العدد الجديد للأسهم. ويتعين الإفصاح عن حقيقة أن المعادلات المستخدمة تعكس مثل تلك التغيرات فى عدد الأسهم. بالإضافة إلى ما سبق ينبغى تعديل كلٍ من"النصيب الأساسى" و"النصيب المخفض" للسهم فى الأرباح لكل الفترات المعروضة وذلك بـ "الآثار الناتجة عن الأخطاء" و"التسويات المترتبة على التغييرات فى السياسات المحاسبية"والتى تتم المحاسبة عنهما بأثرٍ رجعى.

٦٥- لا تقوم المنشأة بتعديل"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"لأي فترةٍ سابقة معروضة بأثر التغيرات فى الافتراضات المستخدمة فى معادلات حساب "تصيب السهم فى الأرباح" أو تحويل الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية[1].

---

(١) يعنى ذلك أنه لا حاجة للمنشأة لأن تعيد عرض "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" الذى يظهر ضمن أرقام المقارنة للفترة الجارية والذى سبق لها أن أفصحت عنه خلال الفترات المالية السابقة المعروضة إذا شهدت الفترة المالية الجارية تغيرات على الافتراضات التى سبق للمنشأة استخدامها عندحساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" خلال تلك الفترات السابقة أو إذا تم تحويل الأسهم العادية المحتملة التى كانت قائمة فى نهاية الفترات السابقة المعروضة إلى أسهم عادية خلال الفترة الجارية.

العرض

٦٦- على المنشأة أن تعرض فى قائمة الدخل "النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح" لكل من "الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة والمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم"و"الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم"عن الفترة المالية وذلك لكل فئةٍ من فئات الأسهم العادية التى لها حق مختلف فى المشاركة فى أرباح الفترة. وعلى المنشأة أن تعرض "النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح"بنفس القدر من الأهمية عن كافة الفترات المعروضة.

٦٧- يُعرض"نصيب السهم فى الأرباح"لكل فترة تعرض عنها قائمة دخل. وإذا ما شهدت فترة واحدة على الأقل نشأة"نصيب مخفض للسهم فى الأرباح" فيجب أن يتم احتسابه لكل الفترات المعروضة حتى ولو تساوى مع "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح".وإذا تساوى "نصيب السهم الأساسى فى الأرباح" مع "نصيب السهم المخفض فى الأرباح" فمن الممكن أن يتحقق العرض المزدوج لهذين المؤشرين وذلك فى سطر واحد فى قائمة الدخل المشار إليها بالفقرة "٦٧أ" أدناه(١).

٦٧-أ- تقوم المنشأة بعرض النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح وفقاً لمتطلبات الفقرتين "٦٦" و"٦٧" فى قائمة الدخل المنفصلة كما تم وصفها فى الفقرة "١٠أ" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١).

٦٨- **فى حالة وجود عمليات غير مستمرة لمنشأة فعلى المنشأة أن تفصح عن مبالغ النصيب الأساسى والمخفض للسهم من الارباح للعمليات غير المستمرة إما فى قائمة الدخل أو فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.**

٦٨-أ- تقوم المنشأة بعرض النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح للعمليات غير المستمرة وفقاً لمتطلبات الفقرة "٦٨" فى قائمة الدخل المنفصلة كما تم وصفها فى الفقرة "٨٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١) أو فى الإيضاحات المتممة.

٦٩- **على المنشأة أن تعرض النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح" حتى لو كانت المبالغ المعروضة سالبة (أى عندما يوجد نصيب للسهم فى الخسائر).**

---

(١) بأن يكون المسمى المستخدم للإفصاح عن هذين المؤشرين فى ذلك السطر هو- على سبيل المثال - "النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح أي مدى تأثر "نصيب السهم فى الأرباح" من كل نوع من تلك الأدوات على حده.

الإفصاح

٧٠- **على المنشأة أن تفصح عما يلي:**

(أ) المبالغ المستخدمة كبسط فى معادلة حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح وكذلك التسوية التى تربط تلك المبالغ بأرباح أو خسائر الفترة المنسوبة للمنشأة الأم على أن تتضمن تلك التسوية التأثير الفردى لكل فئة من فئات الأدوات المالية التى تؤثر على نصيب السهم فى الأرباح[1].

و (ب) المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدمة كمقام فى معادلة حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح وكذلك التسوية بين تلك المقامات وبعضها البعض على أن تتضمن تلك التسوية التأثير الفردى لكل فئة من فئات الأدوات التى تؤثر على نصيب السهم في الأرباح[1].

و (ج) أى أدوات (بما فى ذلك الأسهم المشروطة القابلة للإصدار) التى من المحتمل أن تؤدى إلى تخفيض "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" فى المستقبل وعلى الرغم من ذلك لم تدخل فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح"بسبب كونها مضادة للتخفيض فى الفترة (الفترات) المعروضة.

و (د) شرح لما يحدث من معاملات على الأسهم العادية أو معاملات على الأسهم العادية المحتملة (بخلاف تلك المعاملات التى يتم المحاسبة عليها وفقاً للفقرة "٦٤") بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية والتى كانت ستؤثر تأثيراً جوهرياً على عدد الأسهم العادية أو عدد الأسهم العادية المحتملة القائمة فى نهاية الفترة لو كانت تلك المعاملات قد حدثت قبل تاريخ انتهاءالفترة المالية.

٧١- ومن أمثلة المعاملات الواردة فى الفقرة "٧٠د" ما يلي:

(أ) إصدار أسهم بمقابل نقدي.

و (ب) إصدار أسهم عندما يستخدم مقابل إصدارها فى سداد دين أو سداد أسهم ممتازة قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

و (ج) استرداد أسهم عادية قائمة.

و (د) تحويل أو ممارسة أسهم عادية محتملة قائمة فى تاريخ نهاية الفترة المالية إلى أسهم عادية.

---

(١) بأن يكون المسمى المستخدم للإفصاح عن هذين المؤشرين فى ذلك السطر هو – على سبيل المثال – "النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح أي مدى تأثر "نصيب السهم فى الأرباح" من كل نوع من تلك الأدوات على حده.

و (هـ) إصدار خيارات أو ضمانات حقوق أو أدوات قابلة للتحويل.

و (و) تحقق شروط من شأنها أن تؤدى إلى إصدار أسهم مشروطة قابلة للإصدار.

ولا يتم تعديل مبالغ "نصيب السهم فى الأرباح" بأثر تلك المعاملات التى تحدث بعد نهاية الفترة المالية نظراً لأن تلك الأنواع من المعاملات لا تؤثر على مبلغ رأس المال المستخدم فى توليد أرباح أو خسائر الفترة.

٧٢- قد تشتمل الأدوات المالية والعقود الأخرى المولدة لأسهم عادية محتملة على شروط وأحكام تؤثر على قياس النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح. وقد تحدد تلك الشروط والأحكام ما إذا كانت أيٍ من الأسهم العادية المحتملة هى أسهم مؤدية للتخفيض – وإذا كانت كذلك فإنها تحدد تأثير تلك الأسهم المؤدية للتخفيض على المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة وأية تعديلات مترتبة عنها على مبالغ الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية.ويشجع هذا المعيار الإفصاح عن شروط وأحكام تلك الأدوات المالية والعقود الأخرى ما لم يكن ذلك الإفصاح مطلوباً وفقاً لمعايير أخرى من معايير المحاسبة المصرية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) "الأدوات المالية: الإفصاح").

٧٣- إذا قامت منشأة – بالإضافة إلى إفصاحها عن النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح- بالإفصاح عن مبالغ تمثل نصيب السهم من أحد المكونات التى تظهر بقائمة منفصلة للدخل بخلاف ما يقتضيه هذا المعيار، فينبغى أن يتم احتساب تلك المبالغ باستخدام المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المحدد وفقاً لهذا المعيار. وينبغى الإفصاح عن النصيب الأساسى والمخفض للسهم من المبالغ المتعلقة بذلك المُكوِنْ بنفس القدر من الأهمية وعرضها ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية. وعلى المنشأة أن توضح الأساس الذي تحدد (تحددت) بناء عليه قيمة (قيم) البسط وما إذا كانت مبالغ نصيب السهم معروضة قبل أو بعد خصم الضريبة. وإذا استُخدم أحد المكونات الذي لا يظهر كبند مستقل فى قائمة الدخل تلك فينبغى على المنشأة أن تعرض تسويةً بين المكون المستخدم وبند معروض فى قائمة الدخل المنفصلة المشار إليها فى الفقرة "٧٣أ" أدناه.

٧٣أ- تنطبق الفقرة "٧٣" على المنشأة التى تقوم- بالإضافة إلى إفصاحها عن النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح- بالإفصاح عن مبالغ تمثل نصيب السهم من أحد المكونات الذي يظهر بقائمة الدخل.

ملحق (أ)

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه .

الأرباح أو الخسائر المنسوبة للشركة الأم

أ ١- لأغراض حساب "نصيب السهم فى الأرباح" بناء على القوائم المالية المجمعة فإن الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة الأم تشير إلى الأرباح أو الخسائر المنسوبة للمنشأة التى تقوم بالتجميع وذلك بعد إجراء التسويات المتعلقة بحقوق أصحاب الحصص غير المُسيْطِرَة.

الإصدارات ذات الحقوق (الحقوق فى الاكتتاب) Rights Issues[(١)]:

أ ٢- لا ينتج عادة عن إصدار أسهم عادية فى توقيت ممارسة أو تحويل الأسهم العادية المحتملة عنصر منحة (أى Bonus Element) وذلك نظراً لأن الأسهم العادية المحتملة عادةً ما تصدر كأسهم عادية بقيمةٍ كاملة الأمر الذي ينتج عنه تغيير نسبى مكافئ فى الموارد المتاحة للمنشأة[(٢)]. ومع ذلك وفى حالة الإصدارات ذات الحقوق – فغالباً ما يكون سعر التنفيذ (أو الممارسة) أقل من القيمة العادلة للأسهم وبالتالي وكما ورد فى الفقرة "٢٧ (ب) – فإن تلك الإصدارات ذات الحقوق تتضمن عنصر منحة Bonus Element.

---

(١) تعد الإصدارات ذات الحقوق (الحقوق فى الاكتتاب) من الطرق الشائعة الاستخدام والتى تستطيع المنشآت عن طريقها الحصول على تمويل إضافى من أسواق رأس المال. وطبقاً لشروط مثل تلك الإصدارات يُمنحْ المساهمون الحق فى اقتناء أسهم إضافية فى رأس مال المنشأة طبقاً لنسب مساهماتهم الجارية – وعادةً ما يتم طرح تلك الحقوق (فى الأسهم) إما بسعر السوق الجارى أو بسعر يقل عن ذلك.

(٢) عادةً ما لا ينشأ عنصر منحة من افتراض تحويل أو ممارسة الأسهم العادية المحتملة عن طريق إصدار أسهم عادية فى مقابلها وذلك نظراً لأن مبلغ المتحصلات المفترض أن تتسلمه المنشأة فى تلك الحالة سيكون مسأو ياً لمتوسط سعر السوق للسهم العادى مضروباً فى عدد الأسهم المفترض إصدارها إذا ما قرر حاملى تلك الأدوات تحويلها أو ممارستها. ذلك لأنه من المفترض أن تتجه المنشأة الرشيدة فى تلك الحالة إلى شراء أسهمها العادية من السوق بدلاً من إصدار أسهم عادية جديدة حتى لا يحدث تأثير مؤدى للتخفيض على نصيب السهم من العوائد ولتحقق المنشأة هدفها بالحفاظ على الثبات النسبى فى نصيب كل سهم إضافى من الموارد الإضافية المتاحة للمنشأة. إلا أن ذلك قد لا يتحقق إذا ما كانت شروط إصدار تلك الأدوات – بما فيها الإصدارات ذات الحقوق – تنطوى على حق حاملها فى ممارسة أو تحويل الحقوق بسعر يقل عن متوسط سعر السوق للسهم.

وعندما يتم طرح تلك الإصدارات ذات الحقوق على كافة المساهمين الحاليين فإن عدد الأسهم العادية الواجب استخدامه فى حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح عن جميع الفترات التى تسبق إصدار الأسهم بموجب تلك الحقوق يكون هو عدد الأسهم العادية القائمة قبل الإصدار مضروباً فى المعامل التالي:

القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة الحقوق مباشرةً

القيمة العادلة النظرية للسهم عند ممارسة الحقوق(١)

ويتم حساب القيمة العادلة النظرية للسهم عند ممارسة الحقوق وذلك بإضافة إجمالى القيمة السوقية للأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق مباشرةً إلى المقابل الذي سيتم تحصيله من ممارسة الحقوق مع قسمة الناتج على عدد الأسهم القائمة بعد ممارسة الحقوق. وفى حالة إذا ما كان من المقرر أن يتم التداول العام لتلك الحقوق (بين الجمهور) بشكلٍ مستقل عن الأسهم قبل تاريخ ممارسة الحقوق – عندئذٍ تتحدد القيمة العادلة لأغراض هذا الحساب على أساس سعر الإقفال فى آخر يوم يتم فيه تداول تلك الأسهم والحقوق معاً.

الرقم الحاكم Control Number

أ ٣– لتوضيح كيفية تطبيق فرضية "الرقم الحاكم" التى تم وصفها فى الفقرات "٤٢" و"٤٣" – افترض أن الربح من العمليات المستمرة المنسوب للمنشأة الأم يبلغ ٤٨٠٠ جم وأن الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة للمنشأة الأم تبلغ ٧٢٠٠ جم وبالتالي تكون الخسارة الكلية المنسوبة للمنشأة الأم ٢٤٠٠ جم –وافترض أن المنشأة لديها عدد ٢٠٠٠ سهم عادى و٤٠٠ سهم عادى محتمل قائم. بناء على تلك البيانات يكون النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح المنسوب للمنشأة الأم هو ٢,٤٠ جم بالنسبة لربح العمليات المستمرة و(٣,٦٠) جم بالنسبة لخسارة العمليات غير المستمرة و (١,٢٠) جم بالنسبة للخسارة الكلية. ويتم إدراج الأسهم العادية المحتملة وعددها ٤٠٠ سهم فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" وذلك لأن النصيب الناتج للسهم من أرباح العمليات المستمرة

---

(١) يطلق على هذه القيمة مصطلح Theoretical ex-rights fair value per share وتشير إلى السعر النظرى الذي من المتوقع أن يتدأول به السهم العادى فى السوق إذا ما أُصْدِرَتْ الأسهم المتعلقة بإصدارات الحقوق ذات العلاقة (أى بعدما تكون الأسهم العادية المنصوص عليها بشروط إصدارات الحقوق تلك قد صدرت) أى لأغراض حساب القيمة العادلة للسهم قبل ممارسة الحقوق مباشرة والتى تدخل فى كل من بسط ومقام المعادلة وهي تعبر عن القيمة العادلة للأسهم بما تشتمل عليه من بالحقوق المترتبة على الإصدارات (إصدارات الحقوق)

والبالغ قدره ٢جم هو نصيب مخفض[١] وعلى افتراض عدم وجود أى تأثير لتلك الأسهم العادية المحتملة ٤٠٠ سهم على بنود الأرباح أو الخسائر. ونظراً لأن الربح من العمليات المستمرة المنسوب للمنشأة الأم هو الرقم الحاكم – لذا تقوم المنشأة بإدراج هذه الأسهم العادية المحتملة ٤٠٠ سهم أيضاً فى حساب كافة مبالغ "نصيب السهم فى الأرباح الأخرى" حتى ولو كانت مبالغ "نصيب السهم فى الأرباح الأخرى" مضادة للتخفيض بالمقارنة بمبالغ "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" المناظرة لها، أى حتى ولو كان النصيب الناتج للسهم فى خسارة العمليات غير المستمرة والبالغ قدره (٣) جم لكل سهم ومن الخسارة الكلية والبالغ قدره (١) جم لكل سهم يقل عن نظيره الأساسى لكل منها والبالغ قدره (٣,٦)جم و (١,٢) جم لكل سهم على التوالى [٢].

متوسط سعر السوق للأسهم العادية

أ ٤- من أجل حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يتم حساب متوسط سعر السوق للأسهم العادية المفترض إصدارها بناء على متوسط سعر السوق للأسهم العادية أثناء الفترة. وقد يكون من الممكن من الناحية النظرية إدراج كل معاملة سوقية تتم على الأسهم العادية لمنشأة عند تحديد متوسط سعر السوق ومع ذلك فعادةً ما يكون استخدام متوسط بسيط للأسعار الأسبوعية أو الشهرية كافياً من الناحية العملية.

أ ٥- بصفةٍ عامة تُعد أسعار الإقفال السوقية كافيةً لحساب متوسط سعر السوق. ومع ذلك فعندما يحدثٌ تذبذب سعري على نطاق واسع فإن استخدام متوسطٍ للأسعار العليا والدنيا عادةً ما ينتج عنه سعر معبر بدرجة أكبر. وتستخدم الطريقة "المتبعة فى حساب متوسط سعر السوق" بصفةٍ مستمرة (أى تُطبَقْ بثبات) إلا إذا أصبح ذلك المتوسط (لسعر السوق) غير معبر نتيجة لتغير فى الظروف. فعلى سبيل المثال قد تستخدم منشأة طريقة أسعار الإقفال السوقية لحساب متوسط سعر السوق لعدة سنوات تتسم بأسعار مستقرة نسبياً ثم تتحول إلى استخدام طريقة متوسط الأسعار العليا والدنيا عندما تبدأ الأسعار فى التذبذب بدرجة كبيرة بما يجعل أسعار الإقفال السوقية غير قادرة على توفير متوسط سعر معبر.

---

(١) مقارنةً بالنصيب الأساسى للسهم فى أرباح العمليات المستمرة المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم وقدره ٢,٤ جم لكل سهم.

(٢) يحدث العكس فى حالة وجود أرباح من العمليات غير المستمرة أو أرباح كلية حيث يعد تأثير الأسهم العادية المحتملة فى تلك الحالات "مضاداً للتخفيض" عندما يكون نصيب السهم الناتج (من ممارسة أو تحويل تلك الأدوات) فى أرباح العمليات غير المستمرة وفى الأرباح الكلية لكل سهم يزيد عن النصيب الأساسى للسهم فى تلك الأرباح لكل سهم.

الخيارات Options والحقوق Warrants وما فى حكمهما

أ ٦– إن خيارات أو حقوق شراء الأدوات القابلة للتحويل من المفترض أن تُمَارسْ فى شراء تلك الأدوات كلما كان متوسط أسعار كلٍ من الأداة القابلة للتحويل والأسهم العادية التى يمكن الحصول عليها عند التحويل أعلى من سعر ممارسة الخيار أو الحق[1] – ومع هذا فلا يُفترضْ ممارسة تلك الأدوات إلا إذا افْتُرِضَ أيضاً تحويل ما قد يكون قائماً من "أدوات مماثلة قابلة للتحويل" – إن وجدت[2].

أ ٧– قد تسمح الخيارات أو الحقوق بطرح دين أو أدوات أخرى لمنشأة (او لمنشأتها الأم أو لشركة تابعة) أو قد تستوجب ذلك الطرح كوسيلةٍ للوفاء بكامل سعر الممارسة أو بجزء منه[3]. وعند حساب "النصيب المخفض للسهمً فى الأرباح " فإن تلك الخيارات أو الحقوق يكون لها تأثير مخفض فى أيٍ من الحالتين التاليتين:

---

(١) ويرجع السبب فى ذلك إلى أنه من غير المفترض أن يكون حامل الخيار أو الحق غير رشيد فى قراراته – وبمعنى آخر – فمن غير المنطقى أن يقوم حامل الخيار أو الحق بممارسة حقه فى شراء "الأداة القابلة للتحويل لأسهم عادية" ما لم يكن سعر الممارسة المتفق عليه لشراء تلك الأداة "القابلة للتحويل لأسهم عادية" يقل عن سعر شرائها السائد فى السوق وفى نفس الوقت يقل عن السعر السائد فى السوق لشراء الأسهم العادية التى يمكن له الحصول عليها لوما قرر ممارسة حقه فى شراء تلك الأداة ثم تحويلها إلى أسهم عادية وإلا فما الذى يدفعه لممارسة حقه إذا كان سعر الممارسة الذى يتم على أساسه شراء الأداة القابلة للتحويل يزيد عن سعر شراء الأسهم العادية التى يمكن له الحصول عليها من تحويل تلك الأداة! ففى مثل هذه الحالة يفترض أن يقوم حامل الخيار أو الحق بشراء الأسهم العادية مباشرة من السوق نظراً لأنها ستكون أقل تكلفةً بالنسبة له مما لوقام بممارسة حقه فى شراء الأداة القابلة للتحويل بسعر يزيد عن المقابل الذي سيتحمله فى شراء الأسهم العادية (التى تتيح له الأداة الحصول عليها) حتى ولوكان تحويل تلك الأداة بعد ذلك لأسهم عادية يتم بدون تحمل مقابل إضافى.

(٢) وفى ظل الافتراض السابق المتعلق بسعر ممارسة الخيارات والحقوق لشراء أسهم عادية محتملة قابلة للتحويل – فإن انخفاض سعر شراء الأداة القابلة للتحويل فى حد ذاتها (أى سعر الممارسة) عن السعر السائد فى السوق لشراء الأسهم العادية التى يمكن الحصول عليها من تحويل الأداة – من المفترض أن يشجع حاملى الأدوات المماثلة القائمة (بخلاف الخيارات) والقابلة للتحويل لأسهم عادية على ممارسة حقوقهم فى تحويل تلك الأدوات – إن وجدت – إلى أسهم عادية طالما أن ذلك التحويل سيترتب عليه تحملهم لتكلفة أقل عما لوقاموا بشراء تلك الأسهم مباشرة من السوق – ولهذا يفترض أيضاً تحويل تلك الأدوات المماثلة إلى أسهم عادية.

(٣) إن المقصود فى هذه الفقرة من "طرح الدين أو الأدوات الأخرى للمنشأة كوسيلة للوفاء بكامل سعر الممارسة أو بجزء منه... الخ" هوأن بعض عقود الخيارات أو الحقوق التى تمنح حاملها الخيار أو الحق فى اقتناء أسهم عادية للمنشأة مقابل سعر متفق عليه (سعر الممارسة) قد تنص ضمن شروطها – على سبيل المثال – على السماح لحامل تلك الأدوات أو إلزامه بسداد سعر الممارسة أو جزء منه عن طريق تحمله لدين على المنشأة بدلاً من السداد النقدى. وبناءً على ذلك فإذا كان سعر البيع للدين المطروح (وسيلة الوفاء) يقل عن سعر الممارسة لشراء الأسهم العادية المحدد فى العقد – كما هومشار إليه بالفقرة "أ٧(ب) " – يصبح الفرق بمثابة خصم ممنوح لحامل الخيار أو الحق وبالتالى يخفض من سعر الممارسة الأصلى ويحوله إلى سعر ممارسةً فعال وهوالذى يجب مقارنته بسعر السوق للأسهم العادية لأغراض الحكم على ما إذا كانت تلك الخيارات أو الحقوق ذات تأثير مخفض.

(أ) إذا كان متوسط سعر السوق عن الفترة – للأسهم العادية ذات العلاقة – يتجاوز سعر الممارسة.

أو (ب) إذا كان سعر البيع للأداة المطروحة للوفاء يقل عن السعر الذي يمكن أن تُطرح به تلك الأداة طبقاً لعقد الخيار أو الحق وكان الخصم الناتج يترتب عليه الوصول لسعر ممارسة فعال يقل عن سعر السوق للأسهم العادية التى يمكن الحصول عليها من ممارسة الخيار أو الحق.

وعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يفترض أن تلك الخيارات أو الحقوق قد مُورِسَتْ كما يفترض أن الدين أو الأدوات الأخرى قد طُرِحَتْ. وإذا كان استخدام النقدية كوسيلة وفاء يحقق ميزةً أكبر لحامل الخيار أو الحق وكان العقد يسمح باستخدام النقدية فى الوفاء، عندئذٍ يفترض أن النقدية قد استُخْدِمَتْ فى الوفاء بالعقد. ويُعدَلْ البسط وذلك برَدْ الفائدة على أى دين افْتُرِضَ طرحه للوفاء بشروط العقد (وبعد خصم الضرائب المتعلقة بها).

أ ٨– وتسري نفس المعالجة على الأسهم الممتازة التى تحكمها شروط مماثلة أو على الأدوات الأخرى التى تتضمن خيارات تحويل تسمح للمستثمر بالسداد النقدي مقابل الحصول على معدل تحويل أفضل.

أ ٩– قد تتطلب الشروط المُحددَة لبعض الخيارات أو الحقوق استخدام المتحصلات المستلمة من ممارسة تلك الأدوات فى سداد دين أو أدوات أخرى على المنشأة (أو على منشأتها الأم أو شركة تابعة). وعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يُفْتَرَضْ أن تلك الخيارات أو الحقوق قد تم ممارستها كما يُفْتَرَضْ أن المتحصلات قد تم استخدامها فى شراء الدين بمتوسط سعره السوقى بدلاً من استخدامها فى شراء أسهم عادية. إلا أن زيادة المتحصلات المستلمة من الممارسة المفترضة للخيارات أو الحقوق عن المبلغ المستخدم فى الشراء المفترض للدين تؤخذ فى الاعتبار وذلك عند حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح (أى يفترض استخدام فائض المتحصلات فى شراء أسهم عادية). ويُعدَلْ البسط وذلك بَردْ الفائدة على أى دين افْتُرِضَ شرائه (وبعد خصم الضرائب المتعلقة بها).

خيارات البيع المحررة Written Put Options

أ١٠- لتوضيح كيفية تطبيق الفقرة "٦٣" - افترض أن خيارات البيع القائمة والمحررة من قبل المنشأة على أسهمها العادية يبلغ عددها ١٢٠ خيار بيع بسعر ممارسة قدره ٣٥ وأن متوسط سعر السوق لأسهمها العادية عن الفترة هو ٢٨. عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" تفترض المنشأة أنها قد أصدرت فى بداية الفترة عدد ١٥٠ سهم عادى بسعر ٢٨ لكل سهم وذلك للوفاء بالتزامها المرتبطة بخيارات البيع البالغ قدرها ٤٢٠٠. لذا فعند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يُضاف إلى المقام عدد ٣٠ سهم عادى إضافى يمثل الفرق بين الأسهم العادية المصدرة وعددها ١٥٠ سهم، والأسهم العادية المستلمة من الوفاء بخيارات البيع وعددها ١٢٠ سهم.

أدوات الشركات التابعة أو المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة

أ١١- بالنسبة للأسهم العادية المحتملة لشركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة والقابلة للتحويل إما إلى أسهم عادية فى الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة، أو إلى أسهم عادية فى المنشأة الأم أو صاحب الحصة فى المشروع المشترك أو المستثمر فى الشركة الشقيقة (المنشأة التى تعرض قوائمها المالية[1]) فيراعى أن تدخل تلك الأسهم العادية المحتملة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" على النحو التالي:

(أ) تدرج الأدوات المصدرة بمعرفة شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة - والتى تخول لحامليها الحق فى الحصول على أسهم عادية فى الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة - وذلك عند حساب بيانات "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح " للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة. وتدرج بعد ذلك تلك الأنصبة للسهم فى الأرباح فى حساب "نصيب السهم فى الأرباح" للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية وذلك بناء على ما تحتفظ به هذه المنشأة من أدوات فى الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة.

---

(١) يقصد بالمنشأة التى تعرض قوائمها المالية الثلاثة أنواع الأخيرة من المنشآت وهي المنشأة الأم أو صاحب الحصة فى مشروع مشترك أو المستثمر فى شركة شقيقة.

(ب) أما بالنسبة للأدوات المصدرة بمعرفة شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة – والقابلة للتحويل إلى أسهم عادية فى رأس مال المنشأة التى تعرض قوائمها المالية – فتدخل ضمن أسهمها العادية المحتملة بغرض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" لهذه المنشأة. وتعامل بنفس الأسلوب عقود الخيارات أو الحقوق التى تصدرها شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة – والتى تخول لحامليها الحق فى شراء أسهم عادية فى رأس مال المنشأة التى تعرض قوائمها المالية – حيث تدخل ضمن أسهمها العادية المحتملة عند حساب البيانات المجمعة لهذه المنشأة عن "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

أ١٢– لأغراض تحديد مدى تأَثُرْ "تصيب السهم فى الأرباح" – للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية – بما تُصْدِرُهُ تلك المنشأة من أدوات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية فى رأس مال شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة، عندئذٍ يفترض أن الأدوات المُصدرة بمعرفة تلك المنشأة قد حُوِلَتْ وأن البسط (الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم) قد أُجْرِيَتْ عليه التسويات اللازمة[1] طبقاً للفقرة "٣٣". وبالإضافة إلى تلك التسويات تقوم المنشأة التى تعرض قوائمها المالية بتعديل البسط أيضاً بأى تغيير – فى الأرباح أو الخسائر المثبتة بمعرفتها (مثل الدخل من توزيعات أرباح الأسهم أو الدخل الناتج من تطبيق طريقة حقوق الملكية) – يكون مترتباً على الزيادة فى عدد الأسهم العادية القائمة للشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة نتيجة للتحويل المفترض لتلك الأدوات. ولا يتأثر المقام فى المعادلة المستخدمة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" حيث لن يتغير عدد الأسهم العادية القائمة للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية من التحويل المفترض لتلك الأدوات.

---

(١) أى تُسَوَى الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بأية توزيعات أو فوائد أو تغيرات أخرى تتعلق بالأسهم العادية المحتملة القابلة للتحويل والمصدرة بمعرفة تلك المنشأة والتى يتعين إجرائها نتيجة للافتراض بتحويل تلك الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية فى رأس مال شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة ضمن المجموعة وذلك وفقاً لما هو وارد تفصيلاً بالفقرة "٣٣" من صلب المعيار.

أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين

أ١٣- تلتزم المنشآت المؤسسة فى جمهورية مصر العربية بتطبيق أحكام القوانين واللوائح المحلية السائدة المنظمة لأنواع إصدارات أدوات حقوق الملكية (مثل أسهم وحصص رأس المال المصدر وما فى حكمهما) والحقوق (بما فى ذلك حقوق المشاركة فى توزيعات الأرباح) والالتزامات اللصيقة بتلك الأنواع. هذا وتتضمن حقوق ملكية بعض المنشآت – على خلاف ذلك – ما يلي:

أ- أدوات تشارك فى الأرباح (أى توزيعات الأرباح) مع الأسهم العادية وفقاً لمعادلة محددة مسبقاً (على سبيل المثال: مشاركة بنسبة أثنين لواحد) مع تحديد حد أقصى لتلك المشاركة فى بعض الأحيان (على سبيل المثال: حد أقصى للمشاركة لا يتجاوز مبلغ محدد لكل سهم).

ب- فئة من فئات الأسهم العادية ذات نسبة مشاركة فى الأرباح مغايرة لنسبة المشاركة المقرَّرة لفئة أخرى ولكن دون أن يقترن ذلك بحقوق أسبقية أو أولوية تميز تلك الفئة.

أ١٤ -من أجل حسابٍ "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يُفْتَرَضْ تحويل الأدوات القابلة للتحويل لأسهم عادية من بين تلك الأدوات المذكورة فى الفقرة "أ١٣" إذا ما كانت ذات تأثيرٍ مؤدى للتخفيض. وفيما يتعلق بالأدوات غير القابلة للتحويل إلى فئة من فئات الأسهم العادية فإن أرباح أو خسائر الفترة تخصص بين الفئات المختلفة من الأسهم وأدوات حقوق الملكية المشاركة الأخرى وذلك وفقاً لحقوق كل منها فى التوزيعات أو حقوق المشاركة الأخرى لكلٍ منها فى الأرباح غير الموزعة. ولحساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح:

أ- تعَدَل الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (تُخَفَضْ الأرباح وتعلى الخسائر[1]) بمبلغ التوزيعات المعلن عنها خلال الفترة لكل فئة من فئات الأسهم، وبالمبلغ التعاقدى للتوزيعات (أو لفوائد السندات المشاركة) الذي يجب سداده عن الفترة (على سبيل المثال: فى حالة التوزيعات المجمعة غير المسددة).

---

(١) توضح الفقرتان "أ١٣" و"أ١٤" كيفية تحديد "نصيب السهم فى الأرباح" لكل فئة من فئات الأسهم القائمة وذلك إذا ما كان رأس مال المنشأة يتكون من عدة فئات من بينها أدوات تتمتع بحق المشاركة فى الأرباح مع الأسهم العادية حيث تُعدلْ مبالغ الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بالتوزيعات على الأدوات المشاركة فى الأرباح. ويتم ذلك التعديل بتخفيض أرباح أو زيادة خسائر الفترة بكل من: (أ) مبلغ التوزيعات المعلن عنها خلال الفترة و(ب) مبلغ التوزيعات التعاقدية والفوائد التعاقدية الواجب سدادها خلال الفترة لحاملى تلك الأدوات (سواء أكانت تمثل أسهماً ممتازة مجمعة أو غير مجمعة الأرباح أو سندات مُشاركَة) وذلك للوصول إلى المبالغ غير الموزعة من الأرباح أو الخسائر والتى يشارك فيها حاملى تلك الأدوات مع ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم. وعلى الجانب الآخر فإن مثل هذه التوزيعات والفوائد تمثل حقوقاً لحاملى تلك الأدوات فى أرباح أو خسائر المنشأة الأم تسبق حقوق ملاك الأسهم العادية ومن ثم تصبح حقوق حاملى تلك الأدوات عبارة عن (١) مبلغ التوزيعات والفوائد التى يحق لهم الحصول عليها (قبل أى حقوق ملاك الأسهم العادية للمنشاة الأم فى أرباح أو خسائر الفترة) بالإضافة إلى (٢) ما يخصهم من المتبقى من الأرباح أو الخسائر المتاحة لملاك الأسهم العادية (بعد خصم تلك التوزيعات والفوائد) طبقاً لمعدل التوزيع المحدد.

ب- تُخصصْ الأرباح أو الخسائر المتبقية بين الأسهم العادية وأدوات حقوق الملكية المشاركة إلى الحد الذي تشارك فيه كل أداة فى الأرباح وكما لو كانت كافة أرباح أو خسائر الفترة قد تم توزيعها. ويتم تحديد إجمالى الأرباح أو الخسائر المخصصة لكل فئة من فئات أداة حقوق الملكية وذلك بتجميع المبلغ المخصص للتوزيعات مع المبلغ المخصص لخاصية المشاركة(١).

ج-يتم قسمة إجمالى الأرباح أو الخسائر المخصصة لكل فئة من فئات أداة حقوق الملكية على عدد الأدوات القائمة التى خصصت لها الأرباح من أجل تحديد "تصيب السهم فى الأرباح" للأداة.

ولغرض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" فأن كل الأسهم العادية المحتملة – والتى افترض أنها قد أصدرت – تدخل ضمن الأسهم العادية القائمة.

الأسهم المسددة جزئياً

أ١٥- عندما تَصْدُرْ أسهم عادية ولا تكون قيمتها مسددة بالكامل، تعامل هذه الأسهم عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" ككسر من السهم العادى وذلك فى حدود ما إذا كان لها الحق فى المشاركة فى التوزيعات خلال الفترة مقارنةً بسهم عادى مسدد قيمته بالكامل.

أ١٦- تُعامل هذه الأسهم "المسدد جزء من قيمتها" بنفس الطريقة التى تُعامل بها الخيارات أو الحقوق عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" وذلك إلى المدى الذي لا يكون فيه لتلك الأسهم الحق فى المشاركة فى التوزيعات خلال الفترة. ويُفْتَـرَضْ أن الرصيد غير المسدد من قيمة تلك الأسهم يمثل متحصلات استخدمت فى شراء أسهم عادية(١). ويُعدْ عدد الأسهم الذي يدخل ضمن "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" هو الفرق بين عدد الأسهم المكتتب فيها وعدد الأسهم المفترض أن يتم شراؤها(١).

---

(١) يُنظر إلى الجزء غير المسدد من قيمة تلك النوعية من الأسهم بنفس الطريقة التى ينظر بها لسعر الممارسة للخيارات والحقوق. ومن الطبيعى أن يقل المبلغ غير المسدد من قيمة كل سهم من الأسهم المسددة جزئياً عن متوسط سعر السوق للسهم العادى المسدد بالكامل – لذا ففى هذه الحالة يُفترض أن حاملى الأسهم العادية المسددة جزئياً سيسعون إلى استكمال الجزء غير المسدد من قيمتها للتمتع بنصيب من الأرباح المتاحة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمسددة بالكامل. ومن ثم يفترض أيضاً أن تقوم المنشأة باستخدام تلك الحصيلة فى شراء أسهم عادية من أطراف أخرى على أساس متوسط سعر السوق للسهم العادى خلال الفترة وبالتالى ينشأ فرق بين (أ) عدد الأسهم التى يتعين على المنشأة أن تصدرها طبقاً لشروط الاكتتاب بافتراض قيام حاملى الأسهم العادية باستكمال المبالغ المستحقة عليهم و(ب) عدد الأسهم التى يفترض أن تقوم المنشأة بشرائها من السوق لمقابلة الأسهم التى سيتم إصدارها – ويضاف هذا الفرق إلى عدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة عند حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

أمثلة توضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) ولكنها لا تمثل جزءاً منه

مثال ١ – الأسهم الممتازة ذات المعدلات المتزايدة

المرجع: الفقرات "١٢" و"١٥" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

أصدرت المنشاة (د) أسهم ممتازة متراكمة العوائد غير قابلة للتحويل وغير قابلة للاسترداد من الفئة (أ) بقيمة أسمية ١٠٠جنيه فى ١ يناير ٢٠٠١. وتستحق للأسهم الممتازة من الفئة (أ) كوبون توزيعات سنوى تراكمى قدره ٧ جنيه للسهم اعتباراً من ٢٠٠٤.

وفى تاريخ الإصدار كان معدل العائد السنوى للتوزيعات (الكوبون) السائد بالسوق على الأسهم الممتازة من الفئة (أ) هو ٧% سنوياً. لذا فقد تكون المنشاة (د) قد توقعت أن تستلم متحصلات بمبلغ ١٠٠ جم تقريباً عن كل سهم ممتاز من أسهم الفئة (أ) لو أن معدل العائد السنوى على سهمها وقدره ٧ جم لكل سهم كان هو المعدل السارى فى تاريخ الإصدار.

ومع ذلك ونتيجة لمراعاة شروط سداد العائد السنوى فقد تم إصدار الأسهم الممتازة من الفئة (أ) بقيمة ٨١,٦٣ جم لكل سهم – أى بخصم إصدار قدره ١٨,٣٧ جم للسهم الواحد. ويمكن التوصل إلى كيفية تحديد سعر الإصدار للسهم وذلك عن طريق حساب القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ جم مخصوماً بمعدل عائد سنوى ٧% على مدار فترة ثلاث سنوات.

ونظراً لأن تلك الأسهم مصنفة كأدوات حقوق ملكية –لذا يتم استهلاك خصم الإصدار الأصلى على الأرباح المحتجزة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ويتم معاملته كتوزيع على الأسهم الممتازة لأغراض حساب نصيب السهم فى الأرباح. ومن أجل حساب"النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" يتم خصم العائد الضمنى التالي لكل سهم ممتاز من الفئة (أ) لتحديد الأرباح أو الخسائر المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم.

السنة	القيمة الدفترية للأسهم الممتازة من الفئة أ فى ١ يناير	التوزيع الضمنى[١]	القيمة الدفترية للأسهم الممتازة من الفئة أ فى ٣١ ديسمبر ٢	التوزيعات المدفوعة
٢٠٠١	٨١,٦٣	٥,٧١	٨٧,٣٤	--
٢٠٠٢	٨٧,٣٤	٦,١٢	٩٣,٤٦	--
٢٠٠٣	٩٣,٤٦	٦,٥٤	١٠٠	--
بعد ذلك	١٠٠	٧	١٠٧	(٧)

مثال ٢ – المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

المرجع: الفقرات من "١٩" إلى "٢١" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

		الأسهم المصدرة	أسهم الخزينة	الأسهم القائمة
١ يناير ٢٠٠١	الرصيد فى بداية السنة	٢٠٠٠	٣٠٠	١٧٠٠
٣١ مايو ٢٠٠١	إصدار أسهم جديدة بمقابل نقدي	٨٠٠	–	٢٥٠٠
١ ديسمبر ٢٠٠١	شراء نقدي لأسهم خزينة	--	٢٥٠	٢ ٢٥٠
٣١ ديسمبر ٢٠٠١	الرصيد فى نهاية السنة	٢٨٠٠	٥٥٠	٢٢٥٠

حساب المتوسط المرجح:

(١٧٠٠* ١٢/٥) + (٢٥٠٠ *١٢/٦) + (٢٢٥٠*١٢/١) = ٢ ١٤٦ سهم أو

(١٧٠٠* ١٢/١٢) + (٨٠٠ *١٢/٧) – (٢٥٠*١٢/١) = ٢ ١٤٦ سهم

---

(١) على أساس معدل عائد ٧% .

(٢) تمثل القيمة الدفترية قبل سداد التوزيعات.

مثال ٣ – الإصدار المجانى

المرجع: الفقرات "٢٦" و"٢٧" (أ) و"٢٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم لعام ٢٠٠٠	١٨٠ جم	
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية فى المنشأة الأم لعام ٢٠٠١	٦٠٠ جم	
الأسهم العادية القائمة حتى ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١	٢٠٠ سهم	
إصدار أسهم مجانية ١ أكتوبر ٢٠٠١	٢ سهم عادى لكل سهم عادى قائم فى ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١ ٢٠٠ X ٢ = ٤٠٠	
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح٢٠٠١	٦٠٠ / ٢٠٠+٤٠٠	= ١ جم
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح٢٠٠٠	١٨٠ / (٢٠٠+٤٠٠)	=٠,٣٠ جم

ولأن إصدار الأسهم المجانية كان بدون مقابل لذا يعامل ذلك الإصدار كما لو كان قد حدث قبل بداية ٢٠٠٠ (وهي أبعد فترة مقارنة يتم عرضها).

مثال ٤ – إصدار ذا حقوق (حقوق اكتتاب)

المرجع: الفقرتان "٢٦" و"٢٧ب"من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) والفقرة "أ٢" من الملحق (أ)

	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١ ١٠٠ جم	١ ٥٠٠ جم	١ ٨٠٠ جم
الأسهم القائمة قبل الإصدار ذى الحقوق	٥٠٠ سهم		
شروط الإصدار ذى الحقوق	سهم واحد جديد لكل ٥ أسهم قائمة (بإجمالى ١٠٠ سهم جديد) سعر الممارسة: ٥ جم تاريخ الإصدار ذى الحقوق ١ يناير ٢٠٠١ أخر تاريخ لممارسة الحقوق: ١ مارس ٢٠٠١		
سعر السوق للسهم العادى الواحد قبل ممارسة الحقوق مباشرة فى ١ مارس ٢٠٠١	١١ جم		
تاريخ القوائم المالية	٣١ ديسمبر		

حساب القيمة العادلة النظرية للسهم عند ممارسة الحقوق

القيمة العادلة لكافة الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق + إجمالى المبلغ المستلم (المتحصلات) من ممارسة الحقوق

عدد الأسهم القائمة قبل ممارسة الحقوق مباشرةً + عدد الأسهم المصدرة حال الممارسة

(١١ جمx ٥٠٠ سهم) + (٥ جمx١٠٠ سهم)

٥٠٠ سهم + ١٠٠ سهم

القيمة العادلة النظرية لكل سهم عند ممارسة الحقوق = ١٠ جم

حساب معامل التعديل

القيمة العادلة قبل ممارسة الحقوق مباشرةً لكل سهم ١١ جم

قيمة العادلة النظرية عند ممارسة الحقوق لكل سهم ١٠ جم

= ١,١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح كما سبق عرضه٢٠٠٠ ١١٠٠ جم/٥٠٠ سهم	**٢,٢ جم**		
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح لعام ٢٠٠٠المعاد عرضه بسبب الإصدار ذى الحقوق ١١٠٠ جم (٥٠٠ سهم x ١,١)	**٢ جم**		
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح لعام ٢٠٠١بما فى ذلك آثار الإصدار ذى الحقوق ١٥٠٠ جم (٥٠٠ سهم x ١,١ x١٢/٢) + (٦٠٠ سهم x١٢/١٠)		**٢,٥٤ جم**	
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح لعام ٢٠٠٢ ١٨٠٠ جم/٦٠٠			**٣ جم**

مثال ٥ – آثار خيارات الأسهم على النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

المرجع: الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم لعام ٢٠٠١	٢٠٠ ٠٠٠ ١ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة خلال عام ٢٠٠١	٥٠٠ ٠٠٠ سهم
متوسط سعر السوق لسهم عادى واحد خلال العام	٢٠ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم المتاحة بموجب الخيار خلال عام ٢٠٠١	١٠٠ ٠٠٠ سهم
سعر الممارسة للأسهم المتاحة بموجب الخيار خلال عام ٢٠٠١	١٥ جم

حساب نصيب السهم فى الأرباح

	الأرباح	الأسهم	لكل سهم
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم خلال عام ٢٠٠١	٢٠٠ ٠٠٠ ١ جم		
المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة خلال عام ٢٠٠١		٥٠٠ ٠٠٠ سهم	
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح			٢,٤ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم المتاحة بموجب الخيار		١٠٠ ٠٠٠	
المتوسط المرجح لعدد الأسهم التى كان يمكن لها أن[أ] تصدر بمتوسط سعر السوق: (١٠٠ ٠٠٠ سهم x١٥ جم) ÷٢٠ جم		(٧٥ ٠٠٠)	
نصيب السهم المخفض فى الأرباح	٢٠٠ ٠٠٠ ١ جم	٥٢٥ ٠٠٠	٢,٢٩ جم

(أ) لم تطرأ زيادة على الأرباح لأن إجمالى عدد الأسهم زاد فقط بقدر عدد الأسهم المفترض أن تكون قد أُصدرت بدون مقابل وعددها يقدر بـــ ٢٥ ٠٠٠ سهم (راجع الفقرة "٤٦ب" من المعيار) .

مثال ٥ أ– تحديد سعر الممارسة لخيارات الأسهم الممنوحة للعاملين

المتوسط المرجح لعدد خيارات الأسهم غير المكتسبة بعد لكل موظف	١٠٠٠خيار
المتوسط المرجح للمبلغ الواجب الاعتراف به لكل موظف خلال الفترة المتبقية حتى تاريخ اكتسابه الحق فى ممارسة خيارات الأسهم (وهى تلك الخيارات الممنوحة للعاملين عن الخدمات التى ينبغى عليهم تقديمها للمنشأة كمقابلٍ لتلك الخيارات) والمحدد وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم"	١ ٢٠٠ جم
سعر الممارسة النقدي لخيارات الأسهم غير المكتسبة بعد (أ)	١٥ جم

حساب سعر الممارسة المعدل

القيمة العادلة للخدمات التى من المقرر تقديمها لاكتساب الخيارات لكل موظف:	٢٠٠ ١جم
القيمة العادلة للخدمات التى من المقرر تقديمها لاكتساب الخيارات لكل موظف – لكل خيار: (١ ٢٠٠ جم ÷١,٠٠٠)	١,٢٠جم
سعر الممارسة المعدل –هو إجمالى سعر الممارسة لخيارات الأسهم (١٥جم+ ١,٢٠جم)	١٦,٢٠ جم

(أ) يقصد بسعر الممارسة النقدي لخيارات الأسهم هو ذلك السعر الذي يتعين على حامل الخيار سداده نقداً كمقابل لاقتناء الأسهم (المقررة بموجب الخيار) وذلك حال ممارسته لذلك الخيار – فإذا كانت خيارات الأسهم ممنوحة للعاملين بالمنشأة وتشترط لاكتساب الحق فيها قيام الموظف بالاستمرار فى تأدية خدماته للمنشأة خلال فترة محددة متفق عليها عندئذٍ فإن تكلفة ممارسة الخيار من قبل الموظف تتعدى سعر الممارسة النقدي حيث يدخل فى احتسابها أيضاً نصيب كل خيار من القيمة العادلة للخدمات التى يتعين على الموظف تقديمها للمنشأة خلال الفترة المتفق عليها (أى حتى يحل التاريخ الذي يكتسب فيه الموظف الحق فى ممارسة تلك الخيارات).

مثال ٦ – السندات القابلة للتحويل(*)

المرجع: الفقرات "٣٣"و"٣٤" و"٣٦" و"٤٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٠٠٤ جم
الأسهم العادية القائمة	١,٠٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	١,٠٠ جم
السندات القابلة للتحويل **يتم تحويل كل مجموعة من ١٠ سندات إلى ٣ أسهم عادية**	١٠٠
مصروف الفائدة عن السنة الحالية والمتعلق بمكون الالتزام من السندات القابلة للتحويل	١٠ جم
الضريبة الجارية والمؤجلة المتعلقة بذلك المصروف (الفائدة)	٤ جم

ملاحظة: يتضمن مصروف الفائدة استهلاك الخصم الناتج من الاعتراف الأولى بعنصر الالتزام (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية).

الربح "المعدل" المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بعد رد مصروف الفائدة المتعلق بمكون الالتزام وخصم الضريبة المرتبطة بالمصروف)	١٠٠٤ جم+١٠ جم– ٤ جم= ١٠١٠ جم
عدد الأسهم العادية التى تنشأ عن تحويل السندات	(١٠٠ ÷ ١٠) x ٣ = ٣٠ سهم
عدد الأسهم العادية المستخدمة فى احتساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح	١،٠٠٠ +٣٠ = ١,٠٣٠ سهم
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح	١٠١٠ جم÷١,٠٣٠سهم = ٠,٩٨ جم

(*) لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

مثال ٧ – الأسهم المشروطة القابلة للإصدار

المرجع: الفقرات "١٩" و"٢٤" و"٣٦" و"٣٧" و"٤١-٤٣" و"٥٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الأسهم العادية القائمة خلال عام ٢٠٠١	١،٠٠٠،٠٠٠ سهم (ولم تكن هناك خيارات أو حقوق أو أدوات قابلة للتحويل قائمة خلال الفترة)

هذا وتنص إحدى الاتفاقيات التى أبرمت مؤخراً وتتعلق بمعاملة لتجميع الأعمال على إصدار أسهم عادية إضافية على أساس الشروط الواردة أدناه:

٥،٠٠٠ سهم عادى إضافى لكل منفذ جديد للبيع بالتجزئة يتم افتتاحه خلال عام ٢٠٠١

١،٠٠٠ سهم عادى إضافى لكل ١٠٠٠ جم من الأرباح المجمعة تزيد عن ٢٠٠٠٠٠٠ جم خلال العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

عدد منافذ البيع بالتجزئة التى تم افتتاحها خلال العام	منفذ واحد فى ١ مايو ٢٠٠١ منفذ واحد فى ١ سبتمبر ٢٠٠١
الأرباح المجمعة عن العام حتى تاريخ القوائم المالية والمنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	– ١١٠٠٠٠٠ جم حتى ٣١ مارس ٢٠٠١ – ٢٣٠٠٠٠٠ جم حتى ٣٠ يونيو ٢٠٠١ – ١٩٠٠٠٠٠ جم حتى ٣٠ سبتمبر ٢٠٠١ (وتتضمن خسارة ناتجة من العمليات غير المستمرة بمبلغ ٤٥٠٠٠٠ جم) – ٢٩٠٠٠٠٠ جم حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	عام كامل
البسط (جنيه مصرى[١])	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠)	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٩٠٠ ٠٠٠
المقام:					
الأسهم العادية القائمة	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
الأسهم المشروطة بافتتاح منافذ بيع بالتجزئة	--	٣,٣٣٣[٢]	٦,٦٦٧[٣]	١٠,٠٠٠	٥,٠٠٠[٤]
الأسهم المشروطة بتحقق أرباح مجمعة تزيد عن الحد المتفق عليه[٥]	--	--	--	--	--
مجموع الأسهم	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٣,٣٣٣	١,٠٠٦,٦٦٧	١,٠١٠,٠٠٠	١,٠٠٥,٠٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح (جم)	١,١٠	١,٢٠	(٠,٤٠)	٠,٩٩	٢,٨٩

(١) الأرباح تظهر فى كل "فترة معروضة" بصورة مستقلة (أى غير مجمعة) إلا فيما عدا العمود الأخير الذى يعبر عن عام كامل.

(٢) ٥,٠٠٠ سهم × ٢/٣ [لأن المنفذ الأول تم افتتاحه خلال الربع الثانى من العام وتحديداً فى ١ مايو٢٠٠١ – لذا يُرجحْ عدد الأسهم المصدرة والقائمة خلال هذه الفترة نتيجةً لتحقق هذا الشرط على أساس شهرين هما مايوويونيه من الثلاثة أشهر للربع الثانى]

(٣) ٥,٠٠٠ سهم +(٥,٠٠٠ سهم × ١/٣) [لأن المنفذ الثانى تم افتتاحه خلال الربع الثالث من العام وتحديداً فى ١ سبتمبر ٢٠٠١ – لذا يكون المتوسط المرجح لعدد الأسهم المصدرة والقائمة خلال هذه الفترة نتيجةً لتحقق هذا الشرط هوعن عبارة عن عدد الأسهم المرحلة من الربع الثانى والقائمة طوال مدة الثلاث أشهر من الربع الثالث بالإضافة للمتوسط المرجح لعدد الأسهم التى نشأت فى شهر سبتمبر من الربع الثالث واستمرت قائمة لمدة شهر من الثلاثة أشهر لهذا الربع].

(٤) (٥,٠٠٠ سهم × ٨/١٢) + (٥,٠٠٠ سهم × ٤/١٢) –يتم حساب المتوسط المرجح عن عام كامل بنفس الأسلوب المتبع فى الفترات الربع سنوية وبغض النظر عن المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة الذى تم حسابه فى كل ربع نتيجة تحقق هذا الشرط.

(٥) لا يؤثر شرط الأرباح المجمعة على "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح " لأنه لن يتوافر يقين على تحقق ذلك الشرط قبل أن تحل نهاية الفترة المشروطةفى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١. ويتم تجاهل الأثر عند حساب "نصيب السهم فى الأرباح " عن الربع الرابع وعن السنة الكاملة لأن المنشأة لن يتوافر لها يقين من تحقق هذا الشرط إلا بنهاية آخر يوم من الفترة المشروطة (وهو٣١ ديسمبر ٢٠٠١) .

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	عام كامل
البسط (جنيه مصرى)	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠)	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٩٠٠ ٠٠٠
المقام:					
الأسهم العادية القائمة	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
الأسهم المشروطة بافتتاح منافذ بيع بالتجزئة(١)	--	٥,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
الأسهم المشروطة بتحقق أرباح مجمعة تزيد عن الحد المتفق عليه	--(٢)	٣٠٠,٠٠٠(٣)	--٤	٩٠٠,٠٠٠(٥)	٩٠٠,٠٠٠(٦)
مجموع الأسهم	١،٠٠٠،٠٠٠	١،٣٠٥،٠٠٠	١،٠١٠،٠٠٠	١،٩١٠،٠٠٠	١،٩١٠،٠٠٠
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)	١,١٠	٠,٩٢	(٠,٤٠)	٠,٥٢	١,٥٢

(١) لأغراض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" يفترض إن إصدار أسهم عادية من الأسهم العادية المشروطة القابلة للإصدار لن يتم إلا عندما يتحقق الشرط ذوالعلاقة وهى فى ذلك لا تختلف عن الطريقة التى ينظر بها لتلك الأسهم عند حساب "النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح" إلا من حيث الفترة التى تستخدم فى الترجيح حيث تدخل تلك الأسهم – بغرض حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" – ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة التى يتحقق بها الشرط وذلك اعتباراً من بداية الفترة التى يتحقق خلالها ذلك الشرط إلا لوكانت الاتفاقية المشروطة قد أبرمت فى تاريخ لا حق لبداية الفترة التى تحقق خلالها بها الشرط وعندئذٍ فإن تلك الأسهم تدخل ضمن المتوسط المرجح من تاريخ إبرام الاتفاقية (راجع الفقرة "٥٢" من المعيار) .

(٢) لم تحقق الشركة (أ) أرباحاً مجمعة من بداية العام حتى ٣١ مارس ٢٠٠١ تزيد عن مبلغ الـ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جمال متفق عليها – ولا يسمح هذا المعيار بتقدير المستويات المستقبلية للأرباح وبالتالى فلا يسمح بإدخال مثل تلك الأسهم المحتملة(المتعلقة بشروط تنطوى على تحقق مستوى محدد للأرباح فى المستقبل) ضمن المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة المستخدمة فى حساب "النصيب المخفض للسهم فى الأرباح" إلا إذا كانت الأرباح الفعلية فى نهاية كل فترة تفى بالشرط.

(٣) [(٢,٣٠٠,٠٠٠ جم –٢,٠٠٠,٠٠٠ جم) ÷ ١,٠٠٠ جم] ×١,٠٠٠ سهم = ٣٠٠,٠٠٠ سهم

(٤) أرباح العام حتى تاريخه تقل من ٢،٠٠٠،٠٠٠ جم

(٥) [(٢,٩٠٠,٠٠٠ جم – ٢,٠٠٠,٠٠٠ جم) ÷١,٠٠٠ جم] ×١,٠٠٠ سهم = ٩٠٠,٠٠٠ سهم

(٦) نظراً لأن الخسارة خلال الربع الثالث من العام كانت نتيجةً للخسارة من العمليات غير المستمرة – لذا لا تنطبق هنا أحكام "التأثير المؤدى للتخفيض" حيث أن الرقم الحاكم ذوإشارة موجبة (أى أن الأرباح أو الخسائر الناتجة من العمليات المستمرة والمنسوبة إلى ملاك المنشأة الأم تُظهر أرباحاً وذلك إذا ما تم تحييد الخسائر الناتجة من العمليات غير المستمرة). ولذلك يدرج أثر الأسهم العادية المحتملة فى حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح".

مثال ٨ – السندات القابلة للتحويل التى يمكن تسويتها إما فى صورة أسهم أو نقداً حسب اختيار الجهة المصدرة

المرجع: الفقرات "٣١-٣٣" و"٣٦" و"٥٨" و"٥٩" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

قامت منشأة فى بداية السنة الأولى بإصدار عدد ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل علماً بأن هذه السندات والتى تبلغ مدة استحقاقها ٣ سنوات أصدرت بالقيمة الاسمية وقدرها ١٠٠٠ جم للسند الواحد ويترتب على إصدارها إجمالى متحصلات بمبلغ ٢ ٠٠٠ ٠٠٠جم. ويستحق سداد فائدة سنوية على تلك السندات فى نهاية كل سنة وذلك بمعدل فائدة سنوى قدره ٦%محسوباً على القيمة الاسمية للسندات. ويمكن تحويل كل سند – فى أى وقت إلى أن يحل تاريخ الاستحقاق– إلى عدد ٢٥٠ سهم عادى. وللمنشأة الخيار فى تسوية أصل مبلغ السندات القابلة للتحويل إما فى صورة أسهم عادية أو نقداً.

وفى تاريخ إصدار السندات كان معدل الفائدة السائد فى السوق لدين مماثل بدون خيار للتحويل هو ٩% بينما كان سعر السوق للسهم العادى الواحد هو ٣ جنيه مصرى. وفيما يلي بعض البيانات عن الأسهم العادية القائمة والسندات المصدرة –ويتجاهل هذا المثال تأثير ضريبة الدخل.

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم عن عام	١ ٠٠٠ ٠٠٠ جم
الأسهم العادية القائمة	١,٢٠٠,٠٠٠ سهم
السندات القابلة للتحويل القائمة	٢,٠٠٠ سند
تخصيص مقابل إصدار السندات بين:	
مكون الالتزام	١ ٨٤٨ ١٢٢ جم (١)
مكون حقوق الملكية	١٥١ ٨٧٨ جم (٢)
	٢٠٠٠٠٠٠ جم

(١) يمثل هذا المبلغ القيمة الحالية لأصل السندات البالغ قدره ٢ مليون جنيه مصرى والمستحق السداد فى نهاية الثلاث سنوات بالإضافة للقيمة الحالية لفائدة سنوية قدرها ١٢٠ ٠٠٠ جنيه مصرى مستحقة السداد فى نهاية كل سنة من الثلاث سنوات وباستخدام معدل خصم سنوى قدره ٩%.

(٢) هذه السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية تعد من الأدوات المركبة ويتم تحديد مكونيها من التزام وحقوق ملكية وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) *"الأدوات المالية"*. وطبقاً لمتطلبات ذلك المعيار يتم الاعتراف بهذه المبالغ باعتبارها تمثل القيمة الدفترية الأولية لمكونى الالتزام وحقوق الملكية –علماً بأن المبلغ المخصص على خيار التحويل (للمنشأة المصدرة) كمكون حقوق ملكية يعد بمثابة إضافة لحقوق الملكية ولا يتم تعديله لاحقاً.

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح فى السنة الأولى:

١ ٠٠٠ ٠٠٠ جم / ١,٢٠٠,٠٠٠ سهم = ٠,٨٣ جم لكل سهم عادى

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح فى السنة الأولى:

يفترض أن المنشأة المصدرة ستقوم بتسوية العقد وذلك بإصدار أسهم عادية ولهذا يتم احتساب الأثر المؤدى للتخفيض وفقاً للفقرة "٥٩" من المعيار.

(١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى + ١٦٦ ٣٣١ جنيه مصرى[(١)]) / (١,٢٠٠,٠٠٠ سهم + ٥٠٠,٠٠٠ سهم[(٢)]) = ٠,٦٩ جم لكل سهم عادى

مثال ٩ – حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم: تحديد الترتيب الذي تدخل على أساسه الأدوات ذات الأثر المؤدى للتخفيض فى المقام[(٣)]

المرجع الأولى: الفقرة "٤٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

المرجع الثانوى: الفقرات "١٠" و"١٢" و"١٩" و"٣١-٣٣" و"٣٦" و"٤١-٤٧" و"٤٩" و"٥٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	١٦,٤٠٠,٠٠٠
يخصم منها:التوزيعات على الأسهم الممتازة	(٦,٤٠٠,٠٠٠)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٠,٠٠٠,٠٠٠
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	(٤,٠٠٠,٠٠٠)
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٦,٠٠٠,٠٠٠
الأسهم العادية القائمة	٢,٠٠٠,٠٠٠
متوسط سعر السوق للسهم العادى الواحد خلال السنة	٧٥,٠٠ جنيه مصرى

(١) يُعدّلْ الربح بتعليته بمبلغ الفائدة المتراكم وقدره ١٦٦ ٣٣١ جنيه مصرى والمحسوبة على القيمة الدفترية الأولية لمكون الالتزام نتيجة لمرور سنة زمنية – أى يتم رد مبلغ الفائدة الفعلية المستحقة على مكون الالتزام والمعترف بها كمصروف فى الأرباح أو الخسائر خلال الفترة (١ ٨٤٨ ١٢٢ جنيه مصرى× ٩%) .

(٢) ٥٠٠,٠٠٠ سهم عادى = ٢٥٠ سهم عادى × ٢,٠٠٠ سند قابل للتحويل.

(٣) لايشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

الأسهم العادية المحتملة

الخيارات	١٠٠,٠٠٠ بسعر ممارسة قدره ٦٠ جم
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٨٠٠,٠٠٠سهم بقيمة اسمية قدرها ١٠٠ جم وتستحق كوبون مجمع الأرباح قدره ٨ جم لكل سهم. وكل سهم ممتاز قابل للتحويل إلى عدد اثنين سهم عادى.
سندات قابلة للتحويل بمعدل عائد ٥%	تبلغ القيمة الاسمية للسندات ١٠٠ مليون جم وكل ١٠٠٠ سند منها قابل للتحويل إلى عدد ٢٠ سهم عادى. ولا يوجد استهلاك لعلاوة أو خصم يؤثر فى تحديد مصروف الفائدة
معدل الضريبة	٤٠%

الزيادة فى الأرباح المنسوبة لملاك الأسهم العادية عند تحويل الأسهم العادية المحتملة

نوع الأسهم العادية المحتملة	كيفية الحسب	الزيادة فى الأرباح بالجم	الزيادة فى عدد الأسهم العادية	الأرباح الإضافية على كل سهم إضافى بالجم
الخيارات – الزيادة فى الأرباح – الأسهم الإضافية المصدرة بدون مقابل	١٠٠,٠٠٠× (٧٥ جم– ٦٠ جم) ÷ ٧٥ جم	صفر	٢٠,٠٠٠	صفر
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل – الزيادة فى الربح – الأسهم الإضافية	٨٠٠,٠٠٠جم× ١٠٠ × ٠,٠٨	٦٤٠٠٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠	٤,٠٠ جم
السندات القابلة للتحويل بمعدل عائد ٥% – الزيادة فى الربح – الأسهم الإضافية	٢* ٨٠٠،٠٠٠ ١٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ جم× ٠,٠٥ × (١– ٠,٤٠) ١٠٠,٠٠٠×٢٠	٣٠٠٠٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٠ جم

وبناءً على النتائج التى تظهر بالجدول السابق يصبح الترتيب الذي ينبغى على أن تدرج على أساسه الأدوات ذات الأثر المؤدى للتخفيض فى مقام المعادلة على النحو التالي: –

[١] الخيارات .

[٢] السندات القابلة للتحويل بمعدل عائد ٥% .

[٣] الأسهم الممتازة القابلة للتحويل .

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

	الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (الرقم الحاكم)	الأسهم العادية	لكل سهم	
	جنيه مصرى		جنيه مصرى	
كما هو معروض	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	٥,٠٠	
الخيارات	--	٢٠,٠٠٠		
	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	٢,٠٢٠,٠٠٠	٤,٩٥	ذو أثر مؤدى للتخفيض
سندات قابلة للتحويل بمعدل عائد ٥%	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠		
	١٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٤,٠٢٠,٠٠٠	٣,٢٣	ذو أثر مؤدى للتخفيض
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٦ ٤٠٠ ٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠		
	١٩ ٤٠٠ ٠٠٠	٥,٦٢٠,٠٠٠	٣,٤٥	ذو أثر مضاد للتخفيض

ونظراً لأن النصيب المخفض للسهم فى الأرباح يتزايد مع دخول الأسهم الممتازة القابلة للتحويل فى الاعتبار (ارتفع من٣,٢٣ جم إلى ٣,٤٥ جم) لذا تعد الأسهم الممتازة القابلة للتحويل ذات أثر مضاد للتخفيض ويتم تجاهلها عند حساب"النصيب المخفض للسهم فى الأرباح". ولذلك يكون النصيب المخفض للسهم فى الأرباح بالنسبة للأرباح من العمليات المستمرة هو ٣,٢٣ جم ويتم عرض كل من النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح كما يلي:

	النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)	النصيب المخفض للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٥,٠٠	٣,٢٣

	النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)	النصيب المخفض للسهم فى الأرباح (جنيه مصرى)
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	(٢,٠٠) [١]	(٠,٩٩) [٢]
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٣,٠٠ [٣]	٢,٢٤ [٤]

مثال ١٠ – أدوات شركة تابعة: حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح[*]

المرجع: الفقرات "٤٠" و"أ١١" و"أ١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) والملحق (أ)

المنشأة الأم:

الأرباح المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٢ ٠٠٠جنيه مصرى (لا تتضمن أية عوائد من الشركة التابعة أو توزيعات أرباح أسهم مسددة من قبلها)
الأسهم العادية القائمة	١٠,٠٠٠
أدوات الشركة التابعة المملوكة للمنشأة الأم	٨٠٠ سهم عادى ٣٠ حق قابل للممارسة لشراء أسهم عادية فى الشركة التابعة ٣٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل
الشركة التابعة	
الأرباح	٥٤٠٠ جنيه مصرى
الأسهم العادية القائمة	١,٠٠٠

---

(١) (٤ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى) ÷٢,٠٠٠,٠٠٠ = (٢,٠٠ جم)

(٢) (٤ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى) ÷٤,٠٢٠,٠٠٠ = (٠,٩٩ جم)

(٣) ٦ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى ÷٢,٠٠٠,٠٠٠ =٣,٠٠ جم

(٤) (٦ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى + ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصرى) ÷٤,٠٢٠,٠٠٠ = ٢,٢٤ جم

(*) لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

الحقوق	١٥٠ حق قابل للممارسة لشراء أسهم عادية فى الشركة التابعة
سعر الممارسة	١٠ جنيه مصرى
متوسط سعر السوق للسهم العادى الواحد	٢٠ جنيه مصرى
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٠٠ سهم كل منها قابل للتحويل إلى سهم عادى واحد
عائد التوزيعات على الأسهم الممتازة	١,٠٠ جنيه مصرى لكل سهم

لم تتم معاملات بين شركات المجموعة تستدعى القيام بإجراء قيود إلغـاء أو تـسويات إلا فيمـا يتعلق بتوزيعات الأرباح – كما تم إغفال ضريبة الدخل لأغراض هذا المثال.

نصيب السهم فى الأرباح بالشركة التابعة

النـصيب الأساسـى للـسهم فـى الأربـاح هـو ٥,٠٠ جنيـه مـصرى

٥٤٠٠جنيه مصرى[١] – ٤٠٠ جنيه مصرى[٢]

———————————

١,٠٠٠[٣]

تم حسابه كما يلي: –

النـصيب المخفـض للـسهم فـى الأربـاح هـو ٣,٦٦ جنيـه مـصرى

٥٤٠٠ جنيه مصرى[٤]

———————————

(١,٠٠٠ + ٧٥[٥] + ٤٠٠[٦])

تم حسابه كما يلي: –

---

(١) أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى ملاك أسهمها العادية.

(٢) التوزيعات المدفوعة من الشركة التابعة على أسهمها الممتازة القابلة للتحويـل والمبوبـة كـأدوات حقـوق ملكية (حيث من المفترض أن تكون التوزيعات على أسهمها الممتازة المبوبة كالتزام قـد خـصمت علـى قائمة الدخل قبل الوصول إلى "الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة لملاك أسهمها العادية" والتى تظهـر ضمن المعطيات) .

(٣) الأسهم العادية القائمة للشركة التابعة.

(٤) تمثل أرباح الشركة التابعة المنسوبة إلى ملاك أسهمها العادية بعد تعليتها بالتوزيعات المدفوعة على أسهمها الممتازة القابلة للتحويل (رد التوزيعات التى سبق خصمها عند حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح) بافتراض أن الأسهم الممتازة قد حولت إلى أسهم عادية وذلك من أجل حسابا لنصيب المخفض للـسهم فـى الأرباح (أى ٥٠٠٠ جم + ٤٠٠ جم).

(٥) عدد الأسهم الإضافية الناتجة من افتراض ممارسة الحقوق وتم حسابه كما يلـى: [(٢٠ جـم – ١٠ جـم) ÷ ٢٠ جم] × ١٥٠ حق.

(٦) الأسهم العادية للشركة التابعة المفترض أن تكون قائمة من تحويل الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية – وتم حسابها كما يلى: ٤٠٠ سهم ممتاز قابل للتحويل × معامل التحويل "واحد صحيح".

نصيب السهم فى الأرباح المجمعة

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح هو ١,٦٣ جم وتم حسابه كما يلي:–

١٢ ٠٠٠ جنيه مصرى[١]+٤,٣٠٠جنيه مصرى[٢]
____
١٠,٠٠٠[٣]

النصيب المخفض للسهم فى الأرباح هو ١,٦١جم وتم حسابه كما يلي:–

١٢,٠٠٠جنيه مصرى + ٢,٩٢٨[٤] + ٥٥ جنيه مصر ى[٥] +١,٠٩٨[٦]
____
١٠,٠٠٠

---

(١) أرباح المنشـــأة الأم المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة إلام.

(٢) جزء من أرباح الشركة التابعة التى ينبغى أن تدخل فى حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح المجمعة كما يلى: [(عدد الأسهم العادية التى تمتلكها المنشأة الأم فى الشركة التابعة × النصيب الأساسى للسهم فـــى الأرباح للشركة التابعة) + (عدد الأسهم الممتازة التى تمتلكها المنشأة الأم فى الشركة التابعة × التوزيعات المدفوعة من الشركة التابعة على كل سهم من أسهمها الممتازة)] = (٨٠٠ سهم عادى × ٥ جـــم) +(٣٠٠ سهم ممتاز × ١جم) = ٣٠٠ ٤ جم.

(٣) الأسهم العادية القائمة للمنشأة الأم

(٤) الحصة النسبية للمنشأة الأم من "النصيب المخفض لأسهم الشركة التابعة فى الأرباح" والمنسوبة إلى الأسهم العادية القائمة للشركة التابعة – ويتم حسابها كما يلى: (٨٠٠ ســـهم عـــادى ÷ ١،٠٠٠ ســـهم عـــادى) × (١،٠٠٠ سهم عادى × ٣,٦٦ جم لكل سهم).

(٥) الحصة النسبية للمنشأة الأم من "النصيب المخفض لأسهم الشركة التابعة فى الارباح" والمنسوبة إلى الأسهم العادية الإضافية التى تنشأ بافتراض ممارسة الحقوق القائمة ويتم حسابها كما يلي: (٣٠ حق ÷ ١٥٠ حق)× (٧٥ سهم عادى إضافى من ممارسة الحقوق × ٣,٦٦ جم لكل سهم).

(٦) الحصة النسبية للمنشأة الأم من "النصيب المخفض لأسهم الشركة التابعة فى الأرباح " والمنسوبة إلى الأسهم العادية الإضافية التى تنشأ بافتراض تحويل الأسهم الممتازة القابلة للتحويـــل ويـــتم حـــسابها كمـــا يلـــي: (٣٠٠ سهم ممتاز ÷٤٠٠ سهم ممتاز) × (٤٠٠ سهم عادى إضافى من تحويل الأسهم الممتازة × ٣,٦٦ جم لكل سهم).

مثال ١١ – أدوات حقوق الملكية المشاركة والأسهم العادية المكونة من فئتين(١)

المرجع: الفقرتان "أ١٣" و"أ١٤" من الملحق (أ) لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢)

الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١٠٠ ٠٠٠جنيه مصرى
الأسهم العادية القائمة	١٠,٠٠٠
الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل	٦,٠٠٠
الكوبون السنوى للتوزيعات غير المجمعة على الأسهم الممتازة	٥,٥٠ جنيه مصرى لكل سهم

(تتم قبل سداد أى توزيعات على الأسهم العادية)

تشارك الأسهم الممتازة مع الأسهم العادية فى أية أرباح إضافية بنسبة ٢٠:٨٠ وذلك بعد أن تكون الأسهم العادية قد حصلت على توزيعات أرباح بواقع ٢,١٠ جنيه مصرى لكل سهم (وبمعنى آخر تُسدد توزيعات أرباح بواقع ٥,٥٠ جنيه مصرى و٢,١٠ جنيه مصرى لكل سهم من الأسهم الممتازة والأسهم العاديةعلى التوالى ثم تشارك الأسهم الممتازة فى أية توزيعات إضافية وذلك بأن يحصل كل سهم ممتاز على ¼ إجمالى المبلغ المدفوع لكل سهم من الأسهم العادية من تلك التوزيعات الإضافية).

التوزيعات المدفوعة على الأسهم الممتازة	٣٣ ٠٠٠جم (٥,٥٠ جنيه مصرى لكل سهم×٦,٠٠٠ سهم)
التوزيعات المدفوعة على الأسهم العادية	٢١ ٠٠٠جم (٢,١٠ جنيه مصرى لكل سهم×١٠,٠٠٠ سهم)

يتم حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح على النحوالتالي:

	جنيه مصرى	جنيه مصرى
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم للمنشأة الأم		١٠٠ ٠٠٠
يخصم منها التوزيعات المدفوعة على:		
الأسهم الممتازة	٣٣ ٠٠٠	
الأسهم العادية	٢١ ٠٠٠	
		(٥٤ ٠٠٠)
الأرباح غير الموزعة		٤٦ ٠٠٠

تُخصصْ الأرباح غير الموزعة على الأسهم العادية والممتازة طبقاً لنصيب السهم الواحد لكل فئة من تلك الأرباح

(١) لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويل ما بين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

يفترض أن المخصص من الأرباح المتبقية على كل سهم عادى =أ
ويفترض أن المخصص من الأرباح المتبقية على كل سهم ممتاز = ب، وحيث أن ب = ¼ أ كمــاهو وارد ضمن المعطيات لذا يتم احتساب حصة الأسهم الممتازة والعادية فى التوزيعات الإضافية كما يلي: (أ ×١٠,٠٠٠) + (١/٤ ×أ ×٦,٠٠٠) = ٤٦ ٠٠٠ جم أ = ٤٦ ٠٠٠ جم ÷ (١٠،٠٠٠ +١,٥٠٠) أ = ٤ جم وب = ¼ أ إذاً ب= ١ جنيه مصرى

نـــصيب الـــسهم الأساســـى فى الأرباح

	أسهم ممتازة	أسهم عادية
أرباح موزعة	٥,٥٠ جم	٢,١٠ جم
أرباح غير موزعة	١,٠٠ جم	٤,٠٠ جم
المجموع	٦,٥٠ جم	٦,١٠ جم

مثال ١٢ – حساب وعرض النصيب الأساسى والمخفــض للـــسهم فـــى الأربـــاح (مثال شامل)[١]

يوضح هذا المثال كيفية حساب النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأربـــاح الربـــع ســـنوية والسنوية لعام ٢٠٠١للمنشأة (أ) وهي منشأة ذات هيكل رأســـمال معقـــد. ويُعَـــدْ مبلـــغ الـــربح أو الخسارة من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم هو الرقم الحاكم. وفيما يلي الحقـــائق الأخرى المفترضة:

متوسط سعر السوق للأسهم العادية: كانت متوسطات أسعار السوق للأسهم العاديـــة لعـــام ٢٠٠١ كما يلي: –

الربع الأول ٤٠ جنيه مصرى

الربع الثانى ٦٠ جنيه مصرى

الربع الثالث ٦٧ جنيه مصرى

الربع الرابع ٦٧ جنيه مصرى

كما كان متوسط سعر السوق للأسهم العادية خلال الفترة من ١ يوليـــو إلـــى ١ ســـبتمبر ٢٠٠١ هو٦٥ جنيه مصرى.

---

(١) لا يشرح هذا المثال الأسس التى تم بناءً عليها تصنيف مكونات الأدوات المالية القابلة للتحويـــل مـــا بـــين التزامات وحقوق ملكية أو أسس تصنيف الفائدة والتوزيعات المتعلقة بتلك الأدوات كمصروفات بقائمة الدخل أو ضمن حقوق الملكية طبقاً للمتطلبات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥).

أسهم عادية: كان عدد الأسـهم العاديـة القائمـة فـى بدايـة عـام ٢٠٠١ هـو٥,٠٠٠,٠٠٠ وفى ١ مارس ٢٠٠١ أصدر عدد ٢٠٠,٠٠ سهم عادى وحصلت قيمتهم نقدًاً.

سندات قابلة للتحويل: فى الربع الأخيـر مـن عـام٢٠٠٠ تـم بيـع سـندات قابلـة للتحويـل بمبلغ ٠٠٠ ٠٠٠ ١٢ جم تمثل أصل الدين بسعر فائدة سنوى قدره ٥% وتستحق خـلال ٢٠ عـام وتم تحصيل قيمتها نقداً على أساس قيمة اسمية قدرها١,٠٠٠جنيه مصرى للسند. ويـستحق سـداد الفائدة فى أول نوفمبر وأول مايومن كل عام (أى يتم سدادها بواقع مرتين فى السنة). علمـاً بـأن كل سند قيمته١,٠٠٠جنيه مصرى قابل للتحويل إلى ٤٠ سهم عادى. لم تحول أيـة سـندات فـى عام ٢٠٠٠ بينما تم تحويل كامل الإصدار فى ١ أبريل ٢٠٠١نظراً لقيـام المنـشأة (أ) باسـتدعاء الإصدار من حملة السندات.

أسهم ممتازة قابلة للتحويل: فى الربع الثانى من عام ٢٠٠٠ تم إصـدار عـدد٨٠٠,٠٠٠ سـهم ممتاز قابل للتحويل مقابل أصول تم شرائها. ويستحق سداد كوبون ربع سنوى على كل سهم مـن الأسهم الممتازة القابلة للتحويل قدره ٠,٠٥ جم فى نهاية الفترة الربع سنوية وعلى أساس الأسـهم القائمة فى ذلك التاريخ. ويعد كل سهم ممتاز قابلاً للتحويل إلى سهم عادى واحد، وقد قام حـاملى الأسهم الممتازة بتحويل عدد٦٠٠،٠٠٠ سهم منها إلى أسهم عادية فى ١ يونيو٢٠٠١.

الحقوق: فى ١ يناير ٢٠٠١تم إصـدار حقـوق لـشراء عـدد٦٠٠,٠٠٠سـهم عـادى بـسعر ممارسة قدره ٥٥ جنيه مصري للسهم لمدة ٥ سنوات. وتم ممارسة كافة الحقوق القائمة فـى أول سبتمبر ٢٠٠١.

الخيارات: فى ١ يوليو٢٠٠١تم إصدار خيارات لشراء عـدد١,٥٠٠,٠٠٠سـهم عـادى بـسعر ممارسة قدره ٧٥ جنيه مصري للسهم لمدة ١٠ سنوات. ولم يتم ممارسة أيـة خيـارات خـلال عام٢٠٠١نظراً لأن سعر الممارسة للخيارات تجاوز سعر السوق للأسهم العادية.

معدل الضريبة: كان سعر ضريبة الدخل عن عام ٢٠٠١هو ٤٠%.

٢٠٠١	الأرباح (الخسائر) من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم [١]	الأرباح (الخسائر) المنسوبة إلى المنشأة الأم
	جنيه مصرى	جنيه مصرى
الربع الأول	٥ ٠٠٠ ٠٠٠	٥ ٠٠٠ ٠٠٠
الربع الثانى	٦ ٥٠٠ ٠٠٠	٦ ٥٠٠ ٠٠٠
الربع الثالث	١ ٠٠٠ ٠٠٠	(١ ٠٠٠ ٠٠٠) [٢]
الربع الرابع	(٧٠٠ ٠٠٠)	(٧٠٠ ٠٠٠)
عام كامل	١١ ٨٠٠ ٠٠٠	٩ ٨٠٠ ٠٠٠

الربع الأول من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	٥ ٠٠٠ ٠٠٠
يخصم: توزيعات على الأسهم الممتازة	(٤٠ ٠٠٠) [٣]
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	**٤ ٩٦٠ ٠٠٠**

التواريخ	**الأسهم القائمة**	**الجزء من الفترة**	**المتوسط المرجح للأسهم**
من ١ يناير حتى ٢٨ فبراير	٥,٠٠٠,٠٠٠	٣/٢	٣,٣٣٣,٣٣٣
إصدار أسهم عادية فى ١ مارس	٢٠٠,٠٠٠		
١ مارس – ٣١ مارس	٥,٢٠٠,٠٠٠	٣/١	١,٧٣٣,٣٣٣
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			**٥,٠٦٦,٦٦٦**
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح			**٠,٩٨ جم**

(١) يمثل هذا المبلغ الرقم الحاكم (قبل تعديله بالتوزيعات على الأسهم الممتازة).
(٢) أسفر الربع الثالث من العام عن خسارة من العمليات غير المستمرة بمبلغ ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم (بالصافى بعد خصم الضريبة).
(٣) ٨٠٠،٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم.

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الأرباح المنسوبة لملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		٤ ٩٦٠ ٠٠٠جنيه مصرى
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
التوزيعات على الأسهم الممتازة	٤٠ ٠٠٠جنيه مصرى	
الفائدة على السندات القابلة للتحويل (ذات معدل الفائدة ٥%)	٩٠ ٠٠٠ جنيه مصرى[١]	
تأثير التحويلات المفترضة		١٣٠ ٠٠٠جنيه مصرى
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		٥ ٠٩٠ ٠٠٠ جنيه مصرى
المتوسط المرجح لعدد الأسهم		٥,٠٦٦,٦٦٦
يضاف: الزيادة فى الأسهم من التحويلات المفترضة الحقوق[٢]		
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٨٠٠,٠٠٠[٢]	
السندات القابلة للتحويل (ذات معدل الفائدة ٥%)	٤٨٠,٠٠٠[٣]	
الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض		١,٢٨٠,٠٠٠
المتوسط المرجح المعدل لعدد الأسهم		٦,٣٤٦,٦٦٦
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح		٠,٨٠ جم

الربع الثانى من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	٦ ٥٠٠ ٠٠٠
يخصم: توزيعات على الأسهم الممتازة	(١٠ ٠٠٠)[٤]
الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	**٦ ٤٩٠ ٠٠٠**

التواريخ	الأسهم القائمة	الجزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسهم

(١) (١٢٠٠٠٠٠٠ × ٥%) / ٤ مخصومًا منها الضرائب ٤٠% .

(٢) أفترض تحويل الأسهم الممتازة بالكامل وعددها ٨٠٠،٠٠٠ سهم إلى أسهم عادية خلال الربع الأول ولم يؤخذ فى الاعتبار ما قام به بعض ملاك تلك الأسهم فى ١ يونية ٢٠٠١ (أى خلال الربع الثانى من العام) بتحويل ٦٠٠،٠٠٠ سهم ممتاز إلى ٦٠٠,٠٠٠ عادى.

(٣) كل مجموعة سندات قيمتها الاسمية ١ ٠٠٠ جم قابلة للتحويل إلى ٤٠ سهم عادى] = (١٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم ÷ ١ ٠٠٠ جم) × ٤٠].

(٤) تصرف التوزيعات للأسهم الممتازة فى نهاية كل فترة ربع سنوية حسب عدد الأسهم القائم منها فى ذلك التاريخ. ونظراً لأن الربع الثانى من العام شهد قيام حملة الأسهم الممتازة بتحويل ٦٠٠,٠٠٠ سهم ممتاز إلى أسهم عادية بتاريخ ١ يونيه ٢٠٠١– لذا يصبح عدد الأسهم الممتازة القائمة اعتباراً من ١ يونيه ٢٠٠١ (لم يتغير عددها حتى ٣٠ يونيه ٢٠٠١) هو ٢٠٠،٠٠٠ تستحق صرف توزيعات عليها] (٨٠٠,٠٠٠ سهم– ٦٠٠,٠٠٠ سهم) × ٠,٠٥ جنيه مصرى) .

١ أبريل	٥,٢٠٠,٠٠٠		
تحويل السندات القابلة للتحويل (ذات معدل الفائدة ٥%) لأسهم عادية فى ١أبريل	٤٨٠,٠٠٠		
١ أبريل – ٣١ أبريل	٥,٦٨٠,٠٠٠	٣/٢	٣,٧٨٦,٦٦٧
تحويل الأسهم الممتازة فى ١ يونيو	٦٠٠,٠٠٠		
١ يونيو – ٣٠ يونيو		٣/١	٢,٠٩٣,٣٣٣
المتوسط المرجح لعدد الأسهم	٦,٢٨٠,٠٠٠		٥,٨٨٠,٠٠٠
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح			١,١٠ جم

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الربح المنسوب إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		**٦ ٤٩٠ ٠٠٠ جنيه مصرى**
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
توزيعات على الأسهم الممتازة	١٠ ٠٠٠جنيه مصرى(١)	
تأثير التحويلات المفترضة		**١٠ ٠٠٠**
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		**٦ ٥٠٠ ٠٠٠جنيه مصرى**
المتوسط المرجح لعدد لأسهم		**٥,٨٨٠,٠٠٠**
يضاف: الزيادة فى الأسهم من التحويلات المفترضة		
الحقوق	٥٠,٠٠٠(٢)	

---

(١) ٢٠٠,٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جنيه مصرى.

(٢) يمكن ببساطة احتساب عدد الأسهم الإضافية الناشئة عن افتراض تحويل الحقوق إلى أسهم عادية بإحدى طريقتين وذلك بغرض الوصول إلى عدد الأسهم العادية الإضافية التى من المفترض أن يتم إصدارها دون أن يقابلها موارد إضافية للمنشأة.وتعتمد الطريقة الأولى على قسمة (١) الحصيلة من افتراض ممارسة الحقوق على (٢) متوسط سعر السوق للسهم العادى خلال الفترة ومقارنة الأسهم الناتجة مع إجمالى الأسهم المقرر إصدارها بموجب تلك الحقوق [= (٥٥ جم × ٦٠٠,٠٠٠ سهم) ÷ ٦٠ جم]= ٣٣,٠٠٠,٠٠٠ جم ÷ ٦٠ جم = ٥٥٠,٠٠٠ سهم تقابلها زيادة فى موارد المنشأة، ٦٠٠,٠٠٠ سهم – ٥٥٠,٠٠٠ سهم = ٥٠,٠٠٠سهم إضافى. وتعتمد الطريقة الثانية على التوصل إلى الميزة النسبية لسعر الممارسة لكل حق مقارنةً بمتوسط سعر السوق للسهم العادى خلال الفترة مع ترجيح الأسهم العادية المفترض إصدارها باستخدام الميزة النسبية لكل حق التى تم التوصل إليها [(٦٠ جم – ٥٥ جم) ÷ ٦٠ جم] × ٦٠٠،٠٠٠ سهم = ٥٠,٠٠٠ سهم إضافى.

الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٦٠٠,٠٠٠[١]
الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض	٦٥٠،٠٠٠
المتوسط المرجح المعدل لعدد الأسهم	٦,٥٣٠,٠٠٠
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح	١,٠٠جم

الربع الثالث من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	١ ٠٠٠ ٠٠٠
يخصم: التوزيعات على الأسهم الممتازة	(١٠ ٠٠٠)
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٩٩٠,٠٠٠
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم (بعد خصم الضرائب)	(٢ ٠٠٠ ٠٠٠)
الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	(١,٠١٠,٠٠٠)

التواريخ	**الأسهم القائمة**	**الجزء من الفترة**	**المتوسط المرجح للأسهم**
١ يوليو – ٣١ أغسطس	٦،٢٨٠،٠٠٠	٣/٢	٤،١٨٦،٦٦٧
ممارسة الحقوق فى ١ سبتمبر	٦٠٠،٠٠٠		
١ يوليو – ٣٠ سبتمبر	٦،٨٨٠،٠٠٠	٣/١	٢،٢٩٣،٣٣٣
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٦،٤٨٠،٠٠٠

النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح

الأرباح من العمليات المستمرة	٠,١٥ جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة	(٠,٣١) جم
الخسارة الكلية	(٠,١٦) جم

(١) تم احتساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية الناشئة من افتراض تحويل الأسهم الممتازة إلى أسهم عادية وذلك بترجيح عدد الأسهم الممتازة القابلة للتحويل لأسهم عادية والقائمة خلال الفترة بذلك الجزء من الفترة التى ظل فيها عدد الأسهم الممتازة قائماً حتى حدث التغيير كما يلي: (٨٠٠،٠٠٠ سهم × ٣/٢) + (٢٠٠،٠٠٠ سهم * ٣/١) = ٦٠٠،٠٠٠ سهم.

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		**٩٩٠ ٠٠٠**
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
توزيعات على الأسهم الممتازة	**١٠ ٠٠٠جنيه مصرى**	
تأثير التحويلات المفترضة		**١٠ ٠٠٠جنيه مصرى**
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		١ ٠٠٠ ٠٠٠جنيه مصرى
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشاة الأم		(٢,٠٠٠,٠٠٠)
الخسارة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم بما فيها أثر التحويلات المفترضة		(١,٠٠٠,٠٠٠)
المتوسط المرجح لعدد الأسهم		**٦,٤٨٠,٠٠٠**
يضاف: الزيادة فى الأسهم الناشئة من التحويلات المفترضة		
الحقوق	٦١,٥٣٨(١)	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٢٠٠,٠٠٠	
الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها		**٢٦١,٥٣٨**
المتوسط المرجح المعدل للأسهم		٦,٧٤١,٥٣٨
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح		
الأرباح من العمليات المستمرة		٠,١٥ جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة		(٠,٣٠) جم
الخسارة الكلية		(٠,١٥) جم

ملاحظة: تم إدراج الأسهم الإضافية الناشئة من التحويلات المفترضة فى احتساب مبالغ النصيب المخفض للسهم من العوائد سواء بالنسبة للخسارة من العمليات غير المستمرة أو بالنسبة للخسارة الكلية على الرغم من أنها ذات أثر مضاد للتخفيض. والسبب فى ذلك هو أن الرقم الحاكم (الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعدل بالتوزيعات على الأسهم الممتازة) كان موجباً (أى بسبب أنه كان ربحا وليس خسارة).

---

(١) [(٦٥ جم – ٥٥ جم) ÷ ٦٥ جم] × ٦٠٠,٠٠٠ سهم × ٢/٣ = ٩٢,٣٠٨ سهم × ٢/٣ = ٦١,٥٣٨ سهم

الربع الرابع من ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسي للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	(٧٠٠ ٠٠٠)
يضاف: التوزيعات على الأسهم الممتازة	(١٠ ٠٠٠)
الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	(٧١٠ ٠٠٠)

التواريخ	**الأسهم القائمة**	**الجزء من الفترة**	**المتوسط المرجح للأسهم**
١ أكتوبر – ٣١ ديسمبر	٦,٨٨٠,٠٠٠	٣/٣	٦,٨٨٠,٠٠٠
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٦,٨٨٠,٠٠٠
النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح			
الخسائر المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم			(٠,١٠) جم

ملاحظة: لم يتم إدراج الأسهم الإضافية الناشئة من التحويلات المفترضة وذلك عند احتساب مبالغ النصيب المخفض للسهم من العوائد سواء بالنسبة للخسارة من العمليات غير المستمرة أو بالنسبة للخسارة الكلية. والسبب فى ذلك هو أن الرقم الحاكم (الخسائر من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم والمعدلة بالتوزيعات على الأسهم الممتازة) كان سالباً (أى بسبب أنه كان خسارة وليس ربحاً).

عام كامل ٢٠٠١

حساب النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح	جنيه مصرى
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم	١١ ٨٠٠ ٠٠٠
يخصم: التوزيعات على الأسهم الممتازة	(٧٠ ٠٠٠)[(١)]
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	١١ ٧٣٠ ٠٠٠
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى الشركة الأم (بعد خصم الضريبة)	(٢ ٠٠٠ ٠٠٠)
الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم	٩ ٧٣٠ ٠٠٠

---

(١) نظراً لأن التوزيعات الربع سنوية على الأسهم الممتازة تستحق لحاملى الأسهم الممتازة القائمة فى نهاية كل ثلاثة أشهر (بغض النظر عن أن سدادها يتم فى نهاية كل ستة أشهر) لذا تم حساب التوزيعات على الأسهم الممتازة خلال العام الكامل كما يلى [توزيعات الربع الأول + توزيعات الربع الثانى + توزيعات الربع الثالث + توزيعات الربع الرابع = (٨٠٠,٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم) + (٢٠٠,٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم) + (٢٠٠,٠٠٠ سهم × ٠,٠٥ جم) + (٢٠٠,٠٠٠ × ٠,٠٥ جم) = ٧٠ ٠٠٠ جم].

التواريخ	الأسهم القائمة	الجزء من الفترة	المتوسط المرجح للأسهم
١ يناير – ٢٨ فبراير	٥,٠٠٠,٠٠٠	١٢/٢	٨٣٣,٣٣٣
إصدار أسهم عادية فى أول مارس	٢٠٠,٠٠٠		
١ مارس – ٣١ مارس	٥,٢٠٠,٠٠٠	١٢/١	٤٣٣,٣٣٣
تحويل السندات القابلة للتحويل (بمعدل فائدة ٥%) فى ١ أبريل	٤٨٠,٠٠٠		
١ أبريل – ٣١ مايو	٥,٦٨٠,٠٠٠	١٢/٢	٩٤٦,٦٦٧
تحويل الأسهم الممتازة فى ١ يونيو	٦٠٠,٠٠٠		
١ يونيه – ٣١ أغسطس	٦,٢٨٠،٠٠٠	١٢/٣	١,٥٧٠,٠٠٠
ممارسة الحقوق فى ١ سبتمبر	٦٠٠,٠٠٠		
١ سبتمبر – ٣١ ديسمبر	٦,٨٨٠,٠٠٠	١٢/٤	٢,٢٩٣,٣٣٤
المتوسط المرجح لعدد الأسهم			٦,٠٧٦,٦٦٧
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح			
الأرباح من العمليات المستمرة			١,٩٣جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة			(٠,٣٣ جم)
الأرباح الكلية			١,٦٠ جم

حساب النصيب المخفض للسهم فى الأرباح

الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم		**١١ ٧٣٠ ٠٠٠ جم**
يضاف: تأثير التحويلات المفترضة على الأرباح		
التوزيعات على الأسهم الممتازة	٧٠ ٠٠٠جم	
الفائدة على السندات القابلة للتحويل (٥%)	٩٠ ٠٠٠[1]جم	
تأثير التحويلات المفترضة		**١٦٠ ٠٠٠جم**
الأرباح من العمليات المستمرة المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بما فى ذلك أثر التحويلات المفترضة)		١١ ٨٩٠ ٠٠٠جم
الخسارة من العمليات غير المستمرة المنسوبة إلى المنشأة الأم		(٢ ٠٠٠ ٠٠٠) جم

(١) (١٢،٠٠٠،٠٠٠ * ٥%) / ٤ مخصوماً منها الضرائب بنسبة ٤٠%

الأرباح المنسوبة إلى ملاك الأسهم العادية للمنشأة الأم (بمـا فيهـا أثـر متضمناً التحويلات المفترضة)		٩ ٨٩٠ ٠٠٠ جم
المتوسط المرجح لعدد الأسهم		٦,٠٧٦,٦٦٧
يضاف: الزيادة فى الأسهم الناشئة عن التحويلات المفترضة		
الحقوق	١٤,٨٨٠[1]	
الأسهم الممتازة القابلة للتحويل	٤٥٠,٠٠٠[2]	
سندات (٥%) القابلة للتحويل	١٢٠,٠٠٠[3]	
الأسهم العادية المحتملة المؤدية للتخفيض		٥٨٤,٨٨٠
المتوسط المرجح المعدل لعدد الأسهم		٦,٦٦١,٥٤٧
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح		
الأرباح من العمليات المستمرة		**١,٧٨جم**
الخسارة من العمليات غير المستمرة		**(٠,٣٠) جم**
الخسارة الكلية		**(١,٤٨) جم**

يتضمن الجدول التالي البيانات الربع سنوية والسنوية للمنشأة الأم (أ) فيما يتعلق بنـصيب الـسهم العادى فى الأرباح. وبهدف هذا الجدول إلى توضيح حقيقة أن مجموع مبالغ "نصيب السهم فـى الأرباح" عن الفترات الربع سنوية الأربعة والواردة ببيانات المنشأة خـلال تلـك الفتـرات لـن يتساوى بالضرورة مع "نصيب السهم فى الأرباح" عن العام الكامل والـوارد ضـمن البيانـات السنوية للمنشأة. ومع هذا فإن المعيار لا يلزم المنشأة بالإفصاح عن هذه المعلومات.

---

(١) عند حساب الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المفترض للحقوق خلال الفترة المنقضية من بدايـة العـام حتى تاريخ التحويل الفعلى لها فى ١ سبتمبر افترض متوسط سعر سوق للسهم قدره ٥٧,١٢٥ جـم خـلال الفترة من ١ يناير حتى ١ سبتمبر. وبالتالى تم حساب عدد الأسهم الإضافية من التحويل الافتراضى لتلـك الحقوق كما يلي: [(٥٧,١٢٥ جم – ٥٥ جم) ÷ ٥٧,١٢٥ جـم] × ٦٠٠,٠٠٠ سـهم = ٢٢,٣٢٠ سـهم × ١٢/٨ = ١٤,٨٨٠ سهم.

(٢) عدد الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المفترض للأسهم الممتازة خلال الفترة المنقضية من بداية العـام حتى تاريخ التحويل الفعلى لعدد ٦٠٠,٠٠٠ سهم منهـا فـى ١ يونيـة = (٨٠٠,٠٠٠ سـهم × ١٢/٥) + (٢٠٠,٠٠٠ سهم × ١٢/٧) .

(٣) عدد الأسهم الإضافية الناشئة عن التحويل المفترض للسندات خلال الفترة المنقضية من بداية العـام حتـى تاريخ التحويل الفعلى لها فى ١ أبريل = [(١٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جم ÷ ١ ٠٠٠ جـم) × ٤٠ سـهم × ١٢/٣] = ٤٨٠,٠٠٠ سهم × ١٢/٣ =١٢٠,٠٠٠ سهم.

	الربع الأول جنيه مصرى	الربع الثانى جنيه مصرى	الربع الثالث جنيه مصرى	الربع الرابع جنيه مصرى	عام كامل جنيه مصرى
النصيب الأساسى للسهم فى الأرباح					
الأرباح (الخسائر) من العمليات المستمرة	٠,٩٨	١,١٠	٠,١٥	(٠,١٠)	١,٩٣
الخسارة من العمليات غير المستمرة	--	--	(٠,٣١)	--	(٠,٣٣)
الأرباح (الخسائر)	٠,٩٨	١,١٠	(٠,١٦)	(٠,١٠)	١,٦٠
النصيب المخفض للسهم فى الأرباح					
الأرباح (الخسائر) من العمليات المستمرة	٠,٨٠	١,٠٠	٠,١٥	(٠,١٠)	١,٧٨
الخسارة من العمليات غير المستمرة	--	--	(٠,٣٠)	--	(٠,٣٠)
الأرباح (الخسائر)	٠,٨٠	١,٠٠	(٠,١٥)	(٠,١٠)	١,٤٨

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣)

الأصول غير الملموسة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣)

الأصول غير الملموسة

المحتويات | فقـــرات

المحتويات

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣)
الأصول غير الملموسة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التى لم يتناولها على وجه التحديد أى معيار آخر. ويتطلب هذا المعيار من المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس فقط فى حالة الوفاء ببعض المتطلبات. ويحدد هذا المعيار أيضاً كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة كما يتطلب إفصاحات محددة عن هذه الأصول.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على كافة المنشآت عند المحاسبة عن الأصول غير الملموسة فيما عدا:

(أ) الأصول غير الملموسة التى يغطيها معيار محاسبى آخر.

و (ب) الأصول المالية كما جاء تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية – العرض".

و (ج) الاعتراف وقياس وتقييم أصول التنقيب (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦) " التنقيب وتقييم الموارد التعدينية").

و (د) النفقات المتعلقة بالتنقيب عن أو تطوير واستخراج الثروات المعدنية والزيت والغاز الطبيعى والموارد غير المتجددة المتشابهة وحقوق التعدين الخاصة بها.

٣- فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى آخر يتعامل مع نوع خاص من الأصول غير الملموسة، فتطبق المنشأة ذلك المعيار الآخر بدلاً من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول غير الملموسة المقتناة بغرض البيع فى سياق النشاط المعتاد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء").

(ب) الأصول الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل").

(ج) عقود التأجير التى تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) "عقود التأجير".

(د) الأصول الناتجة عن مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين").

(هـ) الأصول المالية كما جاء تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) حيث يغطى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة".

(و) الشهرة الناشئة عن تجميع الأعمال (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال").

(ز) تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقدية بموجب عقود مع شركات تأمين ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين" حيث يحدد ذلك المعيار متطلبات الإفصاح لتكاليف الاقتناء المؤجلة هذه وليس لتلك الأصول غير الملموسة. وبالتالي يطبق هذا المعيار على هذه الأصول غير الملموسة.

(ح) الأصول غير الملموسة غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع (أو التى تدخل ضمن مجموعة الإستبعادات المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

٤- عندما يتضمن أحد الأصول الملموسة أصول غير ملموسة مثل الأقراص المدمجة (فى حالة برمجيات الكمبيوتر)، أو الوثائق القانونية (فى حالة التراخيص أو براءة الاختراع أو الأفلام)، يتطلب الأمر استخدام الحكم الشخصى فى تحديد العنصر الذي يتمتع بأهمية أكثر ومن ثم تحديد المعيار واجب التطبيق (معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الأصول الثابتة أو هذا المعيار). فعلى سبيل المثال، فإن برمجيات الكمبيوتر المتعلقة بالتحكم فى عمل آله معينة والتى لا يمكن القيام بعملية التشغيل بدونها، يتم اعتبارها جزءاً مكملاً لهذه الآلة ويتم معالجتها كأصول ثابتة. وعندما لا يتم اعتبار برمجيات الكمبيوتر جزءاً مكملاً يتم معالجتها كأصول غير ملموسة وفقاً لهذا المعيار.

٥- يطبق هذا المعيار – ضمن أشياء أخرى – على النفقات المتعلقة بالإعلان، والتدريب وتلك السابقة على بدء التشغيل، وأنشطة الأبحاث والتطوير. وعلى الرغم من أن أنشطة الأبحاث والتطوير قد ينتج عنها أصل مادي ملموس إلا أنها تهدف فى المقام الأول إلى تطوير المعرفة وبالتالي يعتبر العنصر المادى مكوناً ثانوياً بالنسبة لمكونات الأصل غير الملموس.

٦- ملغاة.

٧- يستثنى من تطبيق أى معيار الحالات والأنشطة والمعاملات المتخصصة للغاية التى تظهر فيها موضوعات محاسبية تحتاج إلى معالجة مختلفة. وتظهر هذه الموضوعات عند المحاسبة عن النفقات المتعلقة بالتنقيب عن أو تطوير أو استخراج الثروات المعدنية أو الزيت أو الغاز وذلك فى الصناعات الإستخراجية وفى حالات عقود التأمين وبالتالي لا ينطبق هذا المعيار على النفقات على هذه الأنشطة والعقود إلا أنه ينطبق على أصول أخرى غير ملموسة مستخدمة (مثل برامج الكمبيوتر) ونفقات أخرى يتم تحملها (مثل تكاليف بدأ التشغيل) فى الصناعات الإستخراجية أو تلك النفقات التى تتحملها شركات التأمين.

تعريفات

٨- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

الاستهلاك: هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك من قيمة الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه.

الأصل هو مورد:

(أ) تتحكم فيه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة.

و (ب) من المرجح أن تتدفق منه منافع اقتصادية للمنشأة.

القيمة الدفترية: هى قيمة الأصل فى قائمة المركز المالى بعد خصم مجمع الاستهلاك الخاص به ومجمع الخسارة الناتجة عن الاضمحلال.

التكلفة: هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل الذي قدم من أجل الحصول على الأصل عند اقتنائه أو إنشائه أو المبلغ الخاص بهذا الأصل عند الاعتراف به أولياً طبقاً للمتطلبات المحددة لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى مثل معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على أسهم ".

القيمة القابلة للاستهلاك: هى تكلفة الأصل، أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة ناقصاً القيمة المتبقية له.

التطوير: هو تطبيق نتائج الأبحاث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما بغرض تقديم إنتاج جديد أو محسن بشكل جوهرى لمواد وأدوات أو منتجات أو عمليات أو أنشطة أو خدمات وذلك قبل البدء فى الإنتاج على نطاق تجارى.

القيمة من وجهة نظر المنشأة: هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية التى تتوقع المنشأة أن تنشأ من الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه فى نهاية العمر الافتراضى له أو التى تتوقع تكبدها عند تسوية التزامات.

القيمة العادلة: هى السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

خسارة الاضمحلال: هى الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع إسترداده منه.

الأصل غير الملموس: هو أصل ذا طبيعة غير نقدية يمكن تحديده وليس له وجود مادي.

الأصول ذات الطبيعة النقدية: هى الأموال المحتفظ بها والأصول التى سوف تحصل بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة.

الأبحاث: هى فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل إكتساب وتفهم معرفة علمية أو فنية جديدة.

القيمة المتبقية: هى صافي القيمة المتوقع الحصول عليها فى نهاية العمر الإنتاجى للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه إذا كان الأصل فى العمر والحالة المتوقعة له فى نهاية العمر الإنتاجى له.

العمر الإنتاجى: هو إما أن يكون:

(أ) الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل.

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من هذا الأصل.

الأصول غير الملموسة

٩- غالباً ما تنفق المنشأة الموارد أو تتحمل الالتزامات عند اقتناء أو تطوير أو تحسين أو المحافظة على الموارد غير الملموسة مثل المعارف العلمية أو التقنية، أو عند تصميم وتنفيذ عمليات أو أنظمة جديدة، والتراخيص، والملكية الفكرية، أو المعرفة بالسوق والعلامات التجارية بما فى ذلك الاسم التجارى وحقوق النشر. ومن الأمثلة الشائعة للبنود التى تتضمنها العناوين السابقة، برمجيات الكمبيوتر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة وقوائم العملاء وحقوق خدمة تقديم الرهن العقارى وتراخيص صيد الأسماك وحصص الاستيراد والامتيازات والعلاقات مع العملاء والموردين وولائهم وحصة السوق وحقوق التسويق.

١٠- قد لا تتفق كل البنود المذكورة فى الفقرة "٩" مع تعريف الأصل غير الملموس من حيث قابلية الأصل للتحديد وإمكانية التحكم فيه ومدى توافر المنافع الاقتصادية المستقبلية منه. وإذا لم ينطبق تعريف الأصل غير الملموس على أى بند يشمله هذا المعيار فإن نفقات الحصول على هذا البند أو نفقات إنتاجه داخلياً يتم معالجتها باعتبارها مصروفات فور إنفاقها. ومع ذلك إذا نتج البند عند دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء، فإنه يعتبر جزء من الشهرة التى تم إقرارها فى تاريخ الاقتناء (راجع الفقرة "٦٨").

قابلية الأصل غير الملموس للتحديد

١١- يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون قابلاً للتحديد وذلك لفصله عن الشهرة، وتمثل الشهرة الناتجة عن دمج وتجميع منشآت الأعمال عن طريق الاقتناء المبلغ الذي يدفعه المشترى متوقعاً حدوث منافع اقتصادية مستقبلية. وربما تنتج هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية من تضافر أصول محددة تم شراؤها أو من أصول قد لا تكون مؤهلة للاعتراف بها فى القوائم المالية بصورة منفردة والتى يكون المشترى على استعداد لسداد قيمة اقتنائها.

١٢- **يكون الأصل قابلاً للتحديد عندما:**

(أ) يمكن فصله أو عزله عن المنشأة أو بيعه أو التنازل عنه أو الترخيص به أو تبادله سواء بشكل منفرد أو مع عقد أو أصل أو التزام ذا صلة.

أو (ب) ينشأ عن حقوق تعاقدية أو غيرها من الحقوق القانونية بغض النظر عن مدى إمكانية التنازل عن هذه الحقوق أو فصلها عن المنشأة أو عن أى حقوق أو التزامات أخرى.

التحكم فى الأصل غير الملموس

١٣- تتحكم المنشاة فى أصل ما إذا كان لديها القدرة فى الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق منه. وتستطيع أن تحد من قدرة حصول الآخرين على هذه المنافع. وتنشأ عادة قدرة المنشاة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس بموجب الحقوق القانونية التى يمكن تنفيذها بحكم محكمة. وفى حالة غياب هذه الحقوق القانونية، تزداد صعوبة تحقيق هذا التحكم. ومع ذلك، لا تعتبر إمكانية تنفيذ الحقوق القانونية شرطاً ضرورياً للتحكم لأن المنشأة قد تكون قادرة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية بوسيلة أخرى.

١٤- قد تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية نتيجة المعرفة الفنية والمعرفة بظروف السوق. وتتحكم المنشأة فى هذه المنافع إذا كانت تلك المعارف يمكن حمايتها بواسطة الحقوق القانونية، مثل حقوق التأليف والنشر، أو تقييد اتفاقية التجارة (فى الحالات التى تسمح بها) أو من خلال الالتزامات القانونية المفروضة على العاملين من أجل المحافظة على السرية.

١٥- قد يتوفر للمنشأة فريق من العاملين المهرة، وقد تستطيع المنشأة تحديد المهارات الإضافية التى يمكن اكتسابها عن طريق التدريب والتى يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية. وقد تتوقع المنشأة أن يستمر فريق العاملين فى تقديم مهاراتهم للمنشأة. ومع ذلك فعادة ما تكون قدرة المنشأة محدودة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة والناتجة عن فريق ماهر من العاملين أو عن التدريب، مما يترتب عليه عدم اتفاق طبيعة هذه البنود مع تعريف الأصل غير الملموس. ولنفس السبب تقريباً فإن تعريف الأصل غير الملموس لا ينطبق على قدرة إدارية معينة أو مواهب تقنية، ما لم تكن محمية بحقوق قانونية لاستخدامها وللحصول على المنافع الاقتصادية المتوقعة منها وأن تكون متفقة مع باقى متطلبات التعريف.

١٦- ربما يكون للمنشأة عملائها الدائمين أو حصة فى السوق وتتوقع المنشاة أن يستمر العملاء فى التعامل معها نتيجة لجهودها فى إقامة علاقات معهم واكتساب ولائهم. ومع ذلك فإنه فى غيبة الحقوق القانونية للحماية أو أى أساليب أخرى للتحكم فى العلاقات مع العملاء أو اكتساب ولائهم تكون المنشأة غير قادرة على التحكم فى المنافع الاقتصادية الناتجة عن علاقة العملاء وولائهم مما يجعل هذه البنود لا تتفق مع تعريف الأصول غير الملموسة. وفى غياب الحقوق القانونية لحماية علاقات العملاء يقدم تبادل المعاملات بالنسبة لنفس علاقات العملاء غير التعاقدية، (خلاف عمليات دمج الأنشطة) الدليل على قدرة المنشأة على التحكم فى المنافع الاقتصادية المستقبلية النابعة عن علاقات العملاء. وحيث أن هذه المعاملات المتبادلة تقدم دليلاً على أن علاقات العملاء قابلة للفصل فإن هذه العلاقات تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس.

المنافع الاقتصادية المستقبلية

١٧– قد تتضمن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصل غير الملموس إيرادات من بيع منتجات أو خدمات، أو وفورات عن طريق تخفيض التكاليف، أو منافع أخرى ناتجة من استخدام المنشأة للأصل. على سبيل المثال، قد يترتب على استخدام الملكية الفكرية فى عملية الإنتاج تخفيض تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلاً من زيادة الإيرادات المستقبلية.

الاعتراف والقياس

١٨ –يتطلب الاعتراف ببند كأصل غير ملموس أن تثبت المنشأة أن البند يتفق مع:

(أ) تعريف الأصل غير الملموس (أنظر الفقرات من "٨" إلى "١٧").

و (ب) معايير الاعتراف الواردة بهذا المعيار (راجع الفقرات من "٢١" إلى "٢٣").

وينطبق هذا المطلب على التكاليف التى يتم تكبدها أولياً لاقتناء أصل غير ملموس أو لتوليد هذا الأصل داخلياً وكذلك على تلك التكاليف التى يتم تكبدها لاحقاً للإضافة لهذا الأصل أو لاستبداله أو لخدمته.

١٩– تتناول الفقرات من "٢٥" إلى"٣٢" تطبيق معايير الاعتراف على اقتناء الأصول غير الملموسة بشكل منفرد وتتناول الفقرات من "٣٣" إلى "٤٣" تطبيق هذه المعايير على الأصول غير الملموسة المقتناة عند تجميع الأعمال وتتناول الفقرة "٤٤" القياس الأولى للأصول غير الملموسة المقتناة كمنحة وتتناول الفقرات من "٤٥" إلى "٤٧" تبادل الأصول غير الملموسة وتتناول الفقرات من "٤٨" إلى "٥٠" معالجة الشهرة المولدة داخلياً وتتناول الفقرات من "٥١" إلى "٦٧" الاعتراف الأولى والقياس للأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.

٢٠– تتميز طبيعة الأصول غير الملموسة بعدم إمكانية الإضافة إليها أو استبدال أجزاء منها فى كثير من الحالات وبالتالي يتم إنفاق معظم النفقات اللاحقة للحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة فى الأصل غير الملموس القائم، وهي بطبيعتها لا تتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الاعتراف به الواردة فى هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك فإنه من الصعوبة ربط النفقات اللاحقة بشكل مباشر مع أصل غير ملموس بعينه وليس بالنشاط ككل، لذلك من النادر الاعتراف بالنفقات اللاحقة ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس. والنفقات اللاحقة هى تلك التى يتم تكبدها بعد الاعتراف الأولى للأصل غير الملموس الذي تم اقتناؤه أو بعد استكمال الأصل غير الملموس المولد داخلياً،

وطبقاً للفقرة "٦٣" يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة على العلامات التجارية والأسماء التجارية وعناوين النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة فى جوهرها (سواء مقتناه من الخارج أو مولدة من الداخل) كأرباح أو خسائر عند تكبدها وذلك لأنه لا يمكن التمييز بين هذه النفقات والنفقات الخاصة بتطوير النشاط ككل.

٢١-يعترف بالأصل غير الملموس إذا:

(أ) كان من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن أن تنسب إلى الأصل.

و (ب) كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بدرجة يعتمد عليها.

٢٢-تحدد المنشأة احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية مستخدمة فى ذلك افتراضات منطقية معقولة تمثل أفضل تقدير تقوم به إدارة المنشأة للظروف الاقتصادية التى سوف تسود خلال العمر الافتراضى للأصل.

٢٣-تلجأ المنشأة إلى الحكم الشخصى لتقييم درجة الثقة فى تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة باستخدام الأصل على أساس الأدلة المتاحة وقت الاعتراف الأولى مع ترجيح الأدلة الخارجية.

٢٤-يقاس الأصل غير الملموس عند الاعتراف الأولى بالتكلفة .

اقتناء الأصل غير الملموس منفرداً

٢٥- من الطبيعى أن يعكس السعر الذي تدفعه المنشأة لاقتناء أصل غير ملموس منفرداً توقعات بشأن احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل للمنشأة، وينعكس أثر هذه الاحتمالية على تكلفة الأصل، وبالتالي يعتبر معيار الاعتراف بالاحتمالية الوارد فى الفقرة "٢١ (أ) " مناسباً للأصول غير الملموسة المقتناة بشكل منفرد.

٢٦- بالإضافة إلى ذلك يمكن قياس الأصل الذي يتم اقتناءه بشكل منفرد بدرجة يعتمد عليها وذلك عندما يكون سعر الشراء مدفوع نقداً أو مقابل أصول أخرى ذات طبيعة نقدية.

٢٧- تتضمن تكلفة الأصل الملموس الذي يتم اقتناءه منفرداً:

(أ) سعر شراؤه بما فى ذلك الرسوم الجمركية وضرائب المشتريات غير المستردة.

و(ب) أية تكاليف مباشرة متعلقة بإعداد الأصل للاستخدام فى الغرض الذي أقتنى من أجله.

٢٨- أمثلة التكاليف المباشرة:

(أ)تكاليف مزايا العاملين (كما هى معرفة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)) الناشئة مباشرة من تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية.

و (ب) الأتعاب المهنية الناشئة مباشرة عن تجهيز الأصل للوصول به إلى حالته التشغيلية.

و (ج) تكاليف الإختبارات الخاصة بصلاحية تشغيل الأصل.

٢٩- أمثلة عن نفقات لا تعتبر جزءاً من تكاليف الأصل غير الملموس:

(أ) تكاليف إدخال منتج أو خدمة جديدة (بما فى ذلك تكاليف الإعلانات والأنشطة الترويجية).

و (ب) تكاليف القيام بالنشاط فى موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما فى ذلك تكاليف تدريب العمالة).

و (ج) التكاليف الإدارية والمصروفات العمومية.

٣٠- ويتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل فى الحالة المطلوبة للتشغيل طبقاً لما تراه الإدارة وبالتالي فإن التكاليف التى يتم تكبدها عند استخدام أو نقل الأصل غير الملموس لا تدخل ضمن القيمة الدفترية للأصل، على سبيل المثال لا تدخل التكاليف التالية ضمن القيمة الدفترية للأصل:

(أ) التكاليف التى يتم تكبدها فى حالة أن يكون الأصل صالحاً للتشغيل كما ترى الإدارة ولم يستخدم بعد.

و (ب) خسائر التشغيل المبدئية مثل تلك الخسائر التى يتم تكبدها أثناء بناء الطلب على منتجات الأصل.

٣١- تتم بعض العمليات مع تطور الأصل غير الملموس إلا أنها لا تؤدى بالضرورة إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة وقد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو أثناء أنشطة التطوير. وحيث أن العمليات العرضية لا يمكن بالضرورة أن تؤدى إلى تجهيز الأصل للتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة لذا يتم الاعتراف بالدخل والمصروفات ذات الصلة الخاصة بالعمليات العرضية على الفور ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وتدخل ضمن تبويب الإيرادات أو المصروفات حسب الحالة.

٣٢- إذا ما تم تأجيل دفع مبلغ من قيمة الأصل غير الملموس بعد فترة الإئتمان العادية فإن تكلفة الأصل غير الملموس تكون معادلة للسعر النقدي. ويتم معالجة الفرق بين هذا المبلغ والمبالغ الإجمالية المدفوعة باعتبارها مصروفات فوائد عن فترة منح الإئتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) "تكاليف الإقتراض".

الاقتناء كجزء من تجميع الأعمال

٣٣- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" فإنه فى حالة اقتناء أى أصل غير ملموس ضمن تجميع أعمال فإن تكلفة هذا الأصل هى قيمته العادلة فى تاريخ الاقتناء. وتعكس القيمة العادلة توقعات السوق بشأن قابلية تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل إلى المنشأة، وبمعنى آخر تتوقع المنشأة أنه سيكون هناك تدفق داخل لمنافع اقتصادية حتى فى حالة وجود عدم تأكد فيما يتعلق بتوقيت ومبلغ التدفق الداخل هذا. أى أن أثر هذه القابلية ينعكس فى قياس القيمة العادلة للأصل وبالتالي فإن معيار الاعتراف بالقابلية الوارد فى الفقرة "٢١ (أ) " يعد مناسباً للأصول غير الملموسة المقتناة عند تجميع الأعمال. وإذا كان هناك أصل قد تم اقتناءه فى تجميع أعمال وكان يمكن فصله أو نشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية ستكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بدرجة يعتمد عليها. لذا فإن شروط القياس التى يعتمد عليها والواردة فى فقرة "٢١ (ب) " تتحقق دائماً للأصول غير الملموسة المقتناه فى عمليات تجميع الأعمال.

٣٤- طبقاً لهذا المعيار ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) يعترف المقتنى فى تاريخ الاقتناء بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا ما أمكن قياس هذا الأصل بدرجة يعتمد عليها بغض النظر عن قيام بائع هذا الأصل بالاعتراف به أم لا قبل تجميع الأعمال. وهذا يعنى أن المقتنى يعترف بمشروعات الأبحاث والتطوير الخاصة بالبائع بشكل منفصل عن الشهرة إذا كان المشروع يتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ويمكن قياس قيمته العادلة بدرجة يعتمد عليها ويتفق مشروع الأبحاث والتطوير الجارية مع تعريف الأصل غير الملموس فى الحالات التالية:

(أ) إذا كان يتفق مع تعريف الأصل.

و(ب) إذا كان قابل للتحديد أى يمكن فصله أو يمكن أن ينشأ نتيجة لحقوق تعاقدية أو قانونية.

قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال

٣٥– إذا كان هناك أصل غير ملموس قد تم أقتناؤه فى تجميع أعمال وكان يمكن فصله أو نشأ من حقوق تعاقدية أو قانونية ستكون هناك معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بدرجة يعتمد عليها. وعندما يترتب على التقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس مجموعة من المخرجات المتوقعة باحتمالات مختلفة، يتم ادخال عنصر عدم التأكد ضمن عملية قياس القيمة العادلة للأصل بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية.

٣٦– قد يمكن فصل الأصل غير الملموس المقتنى عند تجميع الأعمال فقط فى حالة أن يكون معه عقد أو أصل أو التزام محدد. وفى هذه الحالات يقوم المقتنى بالاعتراف بالأصل غير الملموس منفصلاً عن الشهرة ولكن مع البند ذو العلاقة.

٣٧– قد يعترف المقتنى بمجموعة من الأصول غير الملموسة التى تكمل بعضها البعض كأصل واحد بشرط أن تكون لكل هذه الأصول عمر إنتاجى مماثل. فمثلاً يتم استخدام مصطلحى "الماركة" و"أسم الماركة" كمرادفين للعلامات التجارية وغيرها من العلامات ولكن يعتبر المصطلحان السابقان مصطلحات تسويقية عامة تستخدم إجمالاً للإشارة إلى مجموعة من الأصول المكملة لبعضها تضم الخبرات المهنية وعلامة الخدمة والصنع وغيرها.

٣٨–ملغاة.

٣٩–ملغاة.

٤٠–ملغاة.

٤١–ملغاة.

النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث والتطوير تحت التنفيذ المقتناة

٤٢–يتم تطبيق الفقرات من "٥٤" إلى "٦٢" عند المحاسبة عن نفقات الأبحاث والتطوير التى:

(أ) ترتبط بمشروعات الأبحاث أو التطوير تحت التنفيذ المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأعمال والتى يعترف بها كأصل غير ملموس.

و (ب) تم تكبدها بعد اقتناء المشروع.

٤٣- يعنى تطبيق المتطلبات الواردة فى الفقرات من "٥٤" إلى "٦٢" أن يتم المحاسبة عن النفقات اللاحقة على مشروعات الأبحاث أو التطوير تحت التنفيذ المقتناة بشكل منفصل أو عند تجميع الأعمال والمعترف بها كأصل غير ملموس كالآتى:

(أ) الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات أبحاث.

و (ب) الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تتفق مع معايير الاعتراف كأصل غير ملموس الواردة فى فقرة "٥٧".

و (ج) إضافتها إلى الرصيد الدفترى لمشروع الأبحاث أو التطوير الذي تم اقتناؤه إذا كانت نفقات التطوير تتفق مع معايير الاعتراف الواردة فى الفقرة "٥٧".

الاستحواذ عن طريق منحة

٤٤- قد يتم فى بعض الحالات اقتناء الأصل غير الملموس بدون مقابل أو بمقابل رمزى عن طريق منحة. وقد يحدث هذا عندما تخصص الحكومة أو تتنازل للمنشاة عن أصول غير ملموسة مثل حقوق الهبوط فى المطار والترخيص لتشغيل محطات الإذاعة أو التليفزيون، وتراخيص الاستيراد أو الحصص أو الحق فى استخدام موارد أخرى محظور استخدامها. وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات"، ربما تختار المنشأة أن تعترف أولياً بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بالقيمة العادلة. وإذا ما اختارت المنشأة عدم الاعتراف أولياً بالأصل بالقيمة العادلة، فإن المنشأة تعترف بالأصل بقيمة رمزية بموجب معالجة أخرى أجازها معيار المصرى رقم (١٢) مضافاً إليها نفقات إعداد الأصل لاستخدامه فى الغرض المعد له.

تبادل الأصول

٤٥- يجوز تبادل أصل أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية ونستعرض فيما يلي تبادل أحد الأصول غير النقدية بأصل آخر والذي يسرى أيضاً على التبادلات الواردة بالعبارة السابقة. وتقاس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم:

(أ) تكن معاملة التبادل ليست ذات جوهر تجارى.

أو (ب) تكن القيمة العادلة غير قابلة للقياس إما للأصل المقتنى أو للأصل المتنازل عنه.

ويقاس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة الاستبعاد الفورى للأصل المتنازل عنه من الدفاتر. وفى حالة عدم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة تقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

٤٦– تحدد المنشأة الجوهر التجارى لعملية المبادلة وذلك بأخذها فى الاعتبار مدى توقع التغير فى تدفقاتها النقدية نتيجة لهذه المعاملة. وتكون عملية التبادل ذات جوهر تجارى فى الحالات الآتية:

(أ) إذا اختلفت مكونات التدفقات النقدية (من مخاطر وتوقيت وقيم) للأصل المقتنى عن تلك الخاصة بالأصل المتنازل عنه.

و (ب) إذا تغيرت القيمة من وجهة نظر المنشأة لأي جزء من عمليات المنشأة والتى قد تأثرت بهذه المعاملة نتيجة لهذا التبادل.

و (ج) إذا كان الفرق فى (أ) أو (ب) له علاقة جوهرية بالقيمة العادلة بالأصول المتبادلة.

ولأغراض تحديد الجوهر التجارى لعملية التبادل فإن القيمة من وجهة نظر المنشأة لأي جزء من عمليات المنشأة الذي تأثر بالمعاملة تعكس التدفقات النقدية بعد الضرائب. وقد تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمليات حساب تفصيلية.

٤٧– تحدد الفقرة "٢١ (ب) " أن أحد شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس هو إمكانية قياس تكلفته بدرجة يعتمد عليها. ويمكن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي لا يوجد له معاملات سوقية مشابهة بدرجة يعتمد عليها فى الحالات التالية:

(أ) عدم وجود اختلافات جوهرية فى تقديرات القيمة العادلة لهذا الأصل.

أو (ب) وجود نطاق للتقديرات يمكن إستخدامه بدرجة مناسبة لقياس القيمة العادلة.

وفى حالة قدرة المنشأة على تحديد القيمة العادلة للأصل المقتنى أو المتنازل عنه بدرجة يعتمد عليها عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المقتنى أكثر وضوحاً.

الشهرة المولدة داخلياً

٤٨– لا يعترف بالشهرة المتولدة داخلياً كأصل.

٤٩– فى بعض الحالات، يتم تكبد النفقات لإنتاج منافع اقتصادية مستقبلية، غير أنها لا تؤدى إلى خلق أصلاً غير ملموساً يتفق مع متطلبات الاعتراف التى تم إقرارها فى هذا المعيار، وتوصف غالباً هذه النفقات بأنها تساهم فى الشهرة المولدة داخلياً. ولا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً ضمن الأصول وذلك لأنها لا تعتبر مورداً محدداً أى ليست منفصلة وليست ناشئة عن تعاقدات أو أمور قانونية أخرى تتحكم فيه المنشأة ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها.

٥٠- قد يتضمن الاختلاف بين القيمة السوقية للمنشأة والقيمة الدفترية لصافي الأصول التى يمكن تحديدها فى أى وقت مجموعة من العوامل التى تؤثر فى قيمة المنشأة. ومع ذلك لا يمكن اعتبار هذه الفروق على أنها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة التى تتحكم فيها المنشأة.

الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٥١- يصعب فى بعض الأحيان تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً مؤهل للاعتراف به كأصل ذلك لأنه من الصعب غالباً:

(أ) تحديد ما إذا كان يوجد أصل محدد سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وتوقيت حدوث ذلك.

و (ب) تحديد تكلفة الأصل بدرجة يعتمد عليها.

٥٢- لكي يتم تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً يتفق مع متطلبات الاعتراف، تصنف المنشأة مراحل تكوين الأصل إلى:

(أ) مرحلة البحث.

و (ب) مرحلة التطوير.

وبالرغم من أن المصطلحين "البحث" و"التطوير" قد تم تعريفهما، فإن المصطلحين " مرحلة البحث" و"مرحلة التطوير" لهما معنى أوسع لغرض هذا المعيار.

٥٣- إذا كانت المنشأة لا تستطيع أن تميز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير لمشروع داخلى من أجل إنشاء أصل غير ملموس، تتعامل المنشأة مع النفقات المتعلقة بهذا المشروع باعتبارها قد أنفقت فى مرحلة البحث فقط.

مرحلة الأبحاث

٥٤- لا يعترف بالأصل غير الملموس الناشئ عن الأبحاث (أو أثناء مرحلة البحث الخاصة بمشروع داخلى). ويتم الاعتراف بنفقات الأبحاث (أو نفقات مرحلة الأبحاث الخاصة بمشروع داخلى) كمصروف فور إنفاقها.

٥٥- لا تستطيع المنشأة أن تبرهن أن الأصل غير الملموس فى مرحلة البحث المتعلقة بمشروع داخلى، سوف ينتج منافع إقتصادية مستقبلية محتملة. ولذلك، يتم دائماً الاعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها.

٥٦- من أمثلة أنشطة الأبحاث ما يلي:

(أ) الأنشطة التى تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة.

و (ب) البحث عن تطبيقات للإكتشافات الناتجة عن أبحاث ومعارف أخرى.

و (ج) البحث عن بديل لمنتج أو عملية معينة.

و (د) تشكيل أو تصميم لمنتج محتمل جديد أو محسن أو لبدائل عمليات التشغيل.

مرحلة التطوير

٥٧- يعترف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو من مرحلة تطوير مشروع داخلى) إذا توافرت لدى المنشأة كل ما يلي:

(أ) دراسة جدوى فنية لإستكمال الأصل غير الملموس بما يجعله متاحاً للبيع أوللإستخدام.

و (ب) توافر النية لدى المنشأة لإستكمال الأصل غير الملموس لإستخدامه أولبيعه.

و (ج) قدرة المنشأة على إستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.

و (د) معرفة ما إذا كان الأصل غير الملموس سوف يكون قادراً على تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية محتملة. ويمكن للمنشأة أن توضح مدى توافر سوق لما ينتجه هذا الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه، أو إذا كان سوف يتم إستخدام هذا الأصل داخلياً فيكون لدى المنشاة القدرة على تحديد منفعة إستخدام هذا الأصل غير الملموس.

و (هـ) مدى توافر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لإستكمال تطوير واستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.

و (و) قدرة المنشأة على قياس النفقات المنسوبة للأصل غير الملموس خلال فترة التطوير بدرجة يعتمد عليها.

٥٨- قد تستطيع المنشأة خلال مرحلة تطوير المشروع، ان تحدد الأصل غير الملموس وتبرهن على إنه سوف ينتج منافع إقتصادية مستقبلية محتمل حدوثها. ويرجع ذلك لأن مرحلة تطوير مشروع تعتبر أكثر تقدماً من مرحلة البحث.

٥٩- من أمثلة أنشطة التطوير ما يلي:

(أ) تصميم وإنشاء وإختبار نماذج واسطمبات ما قبل التشغيل.

و (ب) تصميم عدد وأدوات واسطمبات متعلقة بتقنية جديدة.

و (ج) تصميم وإنشاء وتشغيل مصنع استرشادى وليس على نطاق مجدي إقتصادياً للتشغيل التجارى.

و (د) تصميم وإنشاء واختبار بديل مختار لمواد أو أدوات أو منتجات أو مراحل أو نظم أو خدمات جديدة أو مطورة.

٦٠- لكى نوضح كيفية تحقيق الأصل غير الملموس لمنافع إقتصادية محتملة تقدر المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل باستخدام المبادئ الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول". وفى حالة تحقيق الأصل منافع إقتصادية فقط باشتراكه مع أصول أخرى عندئذ تطبق المنشأة مفهوم الوحدات المولدة للنقود الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

٦١- يمكن توضيح مدى توافر موارد من أجل إستكمال المنافع وإستخدامها والحصول عليها من الأصل غير الملموس، وذلك مثلاً من خلال وجود خطة عمل توضح الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى المطلوبة ومدى قدرة المنشأة على توفير هذه الموارد. وفى حالات خاصة يمكن للمنشأة توضيح مدى توافر تمويل خارجى من خلال الحصول على خطاب من المقرض يفيد رغبته فى تمويل الخطة.

٦٢- يمكن عادة قياس تكلفة تكوين الأصل غير الملموس داخلياً بدرجة يعتمد عليها من خلال وجود نظام تكاليف للمنشأة يعمل على قياس المرتبات والنفقات الأخرى التى تم إنفاقها فى سبيل الحصول على حقوق التأليف والنشر أو التراخيص أو تطوير برمجيات الكمبيوتر.

٦٣- العلامات التجارية للسلع والبيانات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود الأخرى المشابهة فى جوهرها والتى يتم تولدها داخلياً لا يعترف بها، كأصول غير ملموسة.

٦٤- لا يمكن فصل النفقات المتعلقة بالعلامات التجارية والبيانات التجارية وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة فى الجوهر والمولدة داخلياً عن تكلفة تطوير النشاط بوجه عام. ولذلك لا يتم الاعتراف بهذه البنود كأصول غير ملموسة.

تكلفة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

٦٥- تعتبر تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً لغرض الفقرة "٢٤" هى مبلغ النفقات التى تم إنفاقها من التاريخ الذي بدأ فيه الاعتراف بالأصل غير الملموس وفقاً للفقرات "٢١"، "٢٢"، "٥٧". وتحظر الفقرة "٧١" رد النفقات التى تم الاعتراف بها كمصروفات سابقاً.

مثال لشرح الفقرة ٦٥

منشأة تقوم بتطوير عملية جديدة للإنتاج بلغت النفقات التى تكبدتها المنشأة فى عام ٢٠٠٥ مبلغ ١٠٠٠ منها مبلغ ٩٠٠ قبل ٢٠٠٥/١٢/١ ومبلغ ١٠٠ فيما بين ٢٠٠٥/١٢/١، ٢٠٠٥/١٢/٣١ وتستطيع المنشأة أن تبين أن عملية الإنتاج فى ٢٠٠٥/١٢/١ تتفق مع معايير الاعتراف كأصل غير ملموس ويقدر مبلغ المعرفة الخاصة بالعملية (بما فى ذلك التدفقات النقدية لإستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للإستخدام) بواقع ٥٠٠.

فى نهاية ٢٠٠٥ تم الاعتراف بالعملية كأصل غير ملموس بتكلفة تبلغ ١٠٠(النفقات التى تم تكبدها منذ تاريخ الوفاء بمعايير ومتطلبات الاعتراف أى فى ٢٠٠٥/١٢/١).

يتم الاعتراف بمبلغ ٩٠٠ الذي تم تكبده قبل ٢٠٠٥/١٢/١ كمصروف لأنه لم يتم الوفاء بمتطلبات ومعايير الاعتراف حتى ٢٠٠٥/١٢/١ ولا تمثل هذه النفقات جزء من تكاليف عملية الإنتاج المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

أثناء عام ٢٠٠٦ بلغت النفقات ٢٠٠٠ وفى نهاية ٢٠٠٦ قدر مبلغ المعرفة الخاص بالعملية بواقع ١٩٠٠ (بما فى ذلك التدفقات النقدية للخارج لإستكمال العملية قبل أن تكون متاحة للإستخدام).

فى نهاية ٢٠٠٦ بلغت تكلفة العملية ٢١٠٠ (١٠٠ نفقات معترف بها فى نهاية ٢٠٠٥ بالإضافة إلى نفقات تبلغ ٢٠٠٠ معترف بها فى ٢٠٠٦)

اعترفت المنشأة بخسائر اضمحلال تبلغ ٢٠٠ لتسوية القيمة الدفترية للعملية قبل الخسارة الناتجة عن نقص القيمة ٢١٠٠ مع القيمة القابلة للاسترداد ١٩٠٠ ويتم رد المبلغ الذي يمثل الخسارة الناتجة عن الاضمحلال فى الفترة اللاحقة فى حالة استيفاء شروط الرد الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

٦٦- تتكون تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً من كافة النفقات التى يمكن أن تنسب أو تخصص بشكل مباشر أو التى يمكن تحميلها طبقاً لأساس مقبول وثابت من أجل تكوين الأصل أو إنتاجه وإعداده للاستخدام فى الغرض المعد له. وقد تشمل التكلفة ما يلي:

(أ) النفقات الخاصة بالمواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة فى إنتاج الأصل غير الملموس.

و(ب) المرتبات والأجور والتكاليف الأخرى المرتبطة بالأفراد العاملين والمستخدمة بشكل مباشر فى إنشاء الأصل. (كماهو محدد فى معيار المحاسبة المصرى الخاص بمزايا العاملين).

و(ج) مصروفات تسجيل أى حق قانونى.

و(د) استهلاك براءات الاختراع والتراخيص المستخدمة فى تحقيق الأصل غير الملموس.

ويوضح معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) المقاييس الخاصة بالاعتراف بالفائدة كمكون لتكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً.

٦٧- لا تعتبر البنود التالية ضمن مكونات التكلفة للأصل غير الملموس المولد داخلياً :

(أ) نفقات البيع، والنفقات الإدارية والنفقات غير المباشرة العامة الأخرى، ما لم يكن من الممكن تخصيص هذه النفقات بشكل مباشر لإعداد الأصل ليكون صالحاً للإستخدام.

و (ب) الخسائر الناتجة عن عدم الكفاءة وخسائر التشغيل الأولية التى تم تكبدها قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط له.

و (ج) النفقات المتعلقة بتدريب العاملين من أجل تشغيل الأصل.

الاعتراف بالمصروف

٦٨- يعترف بالنفقات التى تتعلق بالبنود غير الملموسة كمصروفات فور إنفاقها ما لم:

(أ) تشكل هذه النفقات جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس وينطبق عليها مقاييس الاعتراف بالأصل غير الملموس (راجع الفقرات من "١٨" إلى "٦٧").

أو (ب) يكن قد تم اقتناء البند عند تجميع الأعمال ولا يمكن الاعتراف به كأصل غير ملموس، وإذا كان الأمر كذلك تمثل هذه النفقات (المتضمنة فى تكلفة وتجميع الاعمال) جزء من المبلغ المنسوب للشهرة فى تاريخ الاقتناء (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)).

٦٩- فى بعض الحالات يتم تكبد النفقات من أجل تقديم منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة دون أن يترتب على ذلك إنشاء أى أصول غير ملموسة أو أصول أخرى يمكن الاعتراف بها. وفى هذه الحالات، يتم الاعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها. وفى حالة توريد بضاعة، تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروف عندما يكون لها الحق فى هذه البضائع. وفى حالة تقديم خدمة تعترف المنشأة بهذه النفقات كمصروف عندما تقدم لها هذه الخدمة. ومن أمثلة ذلك نفقات الأبحاث التى يعترف بها دائماً كمصروف فور إنفاقها (راجع الفقرة "٥٤") إلا فى حالة اقتناءها كجزء من عملية تجميع أعمال. ومن أمثلة النفقات الأخرى التى يعترف بها كمصروفات عند إنفاقها ما يلي:

(أ) النفقات المتعلقة بتأسيس كيان قانونى جديد مثل التكاليف القانونية والأتعاب والرسوم والمصروفات الأخرى التى يتم إنفاقها عند التأسيس ما لم تكن هذه النفقات متضمنة فى التكلفة المتعلقة ببند من بنود الأصول الثابتة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)). وتتضمن هذه النفقات تلك التى يتم إنفاقها لإفتتاح نشاط جديد أو لبدء عمليات جديدة أو لبدء منتجات جديدة والتى تعرف بالتكاليف السابقة على بدء التشغيل.

(ب) النفقات المتعلقة بأنشطة التدريب.

(ج) النفقات المتعلقة بأنشطة الإعلان والترويج (بما فى ذلك الكتالوجات المرسلة بالبريد).

(د) النفقات المتعلقة بنقل مقر أو إعادة تنظيم كل المنشأة أو جزء منها.

٦٩أ-يكون للمنشأة الحق فى البضاعة عندما تمتلكها. وبالمثل عندما يكون قد تم إنشاءها عند المورد طبقاً لشروط عقد التوريد، ويكون للمنشأة الحق فى طلب التوريد مقابل الدفع. وتكون الخدمة قد قدمت عندما تكون قد أديت من المورد طبقاً لشروط عقد توريد الخدمة مع المنشأة وليس عندما تستخدمها المنشأة لتقديم خدمة أخرى مثل تقديم خدمة الإعلان للعملاء.

٧٠- لا تمنع الفقرة "٦٨" المنشأة من الاعتراف بالمبالغ المدفوعة مقدماً بإعتبارها أصلاً عندما يكون السداد قد تم مقدماً قبل تسليم البضائع أو أداء الخدمات.

المصروفات السابقة لا يجب الاعتراف بها كأصل

٧١-النفقات المتعلقة بالبنود غير الملموسة والتى سبق الاعتراف أولياً بها كمصروفات لا يجوز الاعتراف بها فى تاريخ لاحق كجزء من تكلفة أصل غير ملموس.

القياس بعد الاعتراف

٧٢-على المنشأة أن تطبق نموذج التكلفة الوارد فى الفقرة "٧٤".

٧٣-ملغاة.

نموذج التكلفة

٧٤-بعد الاعتراف الأولى يتم إثبات الأصل غير الملموس بالتكلفة مخصوما منها مجمع الاستهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.

نموذج إعادة التقييم

من ٧٥ – إلى ٨٧ ملغاة.

العمر الإنتاجي

٨٨-تقدر المنشأة ما إذا كان العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس محدداً أو غير محدد، فإذا كان محدداً تحدد مدة العمر الإنتاجى لهذا الأصل أو عدد وحداته الإنتاجية أو الوحدات المشابهة. وتعتبر المنشأة أن الأصل ليس له عمر إنتاجى محدد عندما لا يوجد حد منظور للمدة التى يتوقع فيها الأصل أن يحقق تدفقات نقدية للداخل للمنشأة وذلك بناء على تحليل لجميع العوامل ذات الصلة.

٨٩-تعتمد المحاسبة عن الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجى. ويتم إستهلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجى محدد (راجع الفقرات من "٩٧" إلى "١٠٦") أما إذا كان العمر الإنتاجى للأصل غير محدد فلا يستهلك (راجع الفقرات من "١٠٧" إلى "١١٠").

وتوضح الأمثلة الإيضاحية الواردة مع هذا المعيار تحديد العمر الإنتاجى للأصول المختلفة والمحاسبة عنها بناء على ذلك.

٩٠- هناك العديد من العوامل التى تؤخذ فى الإعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس، منها:

(أ) الإستخدام المتوقع للاصل وهل سيتم إدارة الأصل بكفاءة.

و (ب) دورة العمر الإنتاجي النموذجية للأصل والمعلومات العامة بشأن تقديرات العمر الإنتاجى للأصول المشابهة التى تستخدم بنفس الطريقة.

و (ج) التقادم الفنى والتكنولوجى وأى تقادم آخر.

و (د) استقرار الصناعة التى تستخدم فيها الأصل والتغير فى الطلب على المنتجات أو الخدمات التى ينتجها الأصل.

و (هـ) تصرفات المنافسين الحاليين والمحتملين.

و (و) مستوى نفقات الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، كذلك قدرة المنشأة واستعدادها للوصول إلى ذلك المستوى.

و (ز) فترة التحكم فى الأصل وكذلك المحددات القانونية أو ما فى حكمها المتعلقة باستخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المختصة بالأصل.

و (ح) ما إذا كان العمر الإنتاجى للأصل يعتمد على العمر الإنتاجى لأصول أخرى فى المنشأة.

٩١- لا يعنى مصطلح "غير محدد " أن العمر الإنتاجى للأصل بلا نهاية حيث أن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس يعكس فقط مستوى نفقات الصيانة المستقبلية المطلوبة لصيانة الأصل عند مستوى أدائه المقدر وقت تقدير عمره الإنتاجى. ويعكس ذلك قدرة المنشأة ونيتها للوصول إلى هذا المستوى. وبالتالي فنتيجة إعتبار الأصل ذا عمر إنتاجى غير محدد لا يجب أن تعتمد على أن النفقات المستقبلية المتوقعة تتجاوز النفقات المطلوبة للحفاظ على مستوى أداء الأصل.

٩٢- بالنظر إلى التطورات السريعة للتكنولوجيا، فإن برمجيات الكمبيوتر والعديد من الأصول غير الملموسة الأخرى تعتبر عرضة للتقادم التكنولوجى. ولذلك فمن المتوقع أن تتسم أعمارها الإنتاجية بالقصر.

٩٣- على الرغم من أن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس قد يمتد لفترة طويلة نسبياً فإنه يتسم دائماً بالمحدودية، ويتم تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس وفقاً لاعتبارات الحيطة والحذر نتيجة عدم التأكد ولكن هذا لا يبرر اختيار عمر أقصر بصورة غير واقعية.

٩٤- إذا نشأت قدرة المنشأة فى الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من الأصل غير لملموس من خلال حقوق قانونية تم منحها للمنشأة لفترة محدودة، فإن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس يجب ألا يتجاوز فترة الحقوق القانونية بل قد يكون أقصر من هذه الفترة إعتماداً على الفترة التى تتوقع فيها المنشأة استخدام الأصل. وفى حالة إنتقال الحقوق القانونية أو التعاقدية لمدة محدودة قابلة للتجديد عندئذ يتضمن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس فترات التجديد فقط فى حالة وجود دليل يؤكد التجديد دون تكاليف جوهرية.

ويقاس العمر الإنتاجى لأصل غير ملموس تم اقتناء الحق فيه من خلال عملية تجميع أعمال بالفترة التعاقدية المتبقية من العقد الذي تم بموجبه منح الحق ولا يتضمن فترات التجديد.

٩٥- قد تكون هناك عوامل إقتصادية وقانونية تؤثر فى العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس. وتحدد العوامل الإقتصادية الفترة التى سيتم على مدارها الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية، أما العوامل القانونية فقد تقلل من الفترة التى تتحكم على مدارها المنشأة فى الحصول على تلك المنافع. ويعتبر العمر الإنتاجى هو الفترة الأقصر من الفترات التى تتحدد طبقاً لهذه العوامل.

٩٦- لا يكون تجديد الحقوق القانونية مؤكداً إلا فى حالة توافر مجموعة من العوامل من أهمها:

(أ) توافر دليل (قد يكون مبنياً على خبرة سابقة) يفيد بأنه سيتم تجديد الحقوق القانونية. وإذا كان التجديد مشروط بموافقة الغير لابد من توافر دليل على إمكانية الحصول على موافقة الغير.

(ب) توافر دليل على أنه سيتم إستيفاء الشروط الضرورية لتجديد الحق القانونى فى حالة وجود هذه الشروط.

(ج) عدم انخفاض القيم العادلة للأصل غير الملموس مع إقتراب تاريخ الانتهاء الأساسى، أو أن تكلفة تجديد الحق الأساسى لا تزيد عن قيمة الانخفاض فى القيمة العادلة للأصل غير الملموس. وفى حالة أن تكون تكاليف التجديد كبيرة وهامة مقارنة بالمنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من التجديد عندئذ تمثل تكاليف التجديد من الناحية الموضوعية تكلفة اقتناء أصل غير ملموس جديد عند تاريخ التجديد.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

فترة وطريقة الاستهلاك

٩٧- يحمل المبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس بطريقة منتظمة على مدار الاستفادة المتوقعة منه وفقاً لأفضل تقدير له. ويبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام أى عندما يكون فى مكان وحالة تسمح له بالتشغيل بالطريقة التى تراها الإدارة. ويتوقف الاستهلاك فى تاريخ تبويب الأصل كأصل محتفظ به بغرض البيع (أو أن يدخل ضمن

مجموعة محتفظ بها بغـرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة " أو تاريخ استبعاد الأصل أيهما أقرب. ويجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل. فإذا لم يمكن تحديد ذلك النمط بدرجة يعتمد عليها، تستخدم طريقة القسط الثابت. ويعترف بعبء الاستهلاك كمصروف خلال كل فترة ما لم يسمح أو يتطلب معيار محاسبة آخر أن يتم تضمينها فى القيمة الدفترية لأصل آخر.

٩٨- يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتحميل المبلغ القابل للاستهلاك على أساس منتظم على العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس وتتضمن هذه الطرق القسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج. ويتم اختيار الطريقة المستخدمة على أساس النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للأصل. وتطبق الطريقة بشكل ثابت من فترة لأخرى ما لم يكن هناك تغيير فى النمط المتوقع لاستهلاك هذه المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل.

٩٩- عادة ما يتم الاعتراف بالاستهلاك ضمن الأرباح أو الخسائر إلا أنه أحياناً ما تستخدم المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بالكامل فى إنتاج أصول أخرى. وفى هذه الحالة يمثل مبلغ التحميل الخاص بالاستهلاك جزءًا من تكلفة الأصل الآخر ويدخل ضمن قيمته الدفترية، على سبيل المثال يدخل استهلاك الأصول غير الملموسة المستخدمة فى أى عملية إنتاج ضمن القيمة الدفترية للمخزون (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون").

القيمة المتبقية

١٠٠- يفترض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تساوى صفراً إلا فى حالة:

(أ) تعهد طرف ثالث بشراء الأصل فى نهاية عمره الإنتاجى.

أو (ب) تواجد سوق نشطة للأصل و:

(١) يمكن تحديد القيمة المتبقية له بما يتفق مع تلك السوق النشطة.

و(٢) من المحتمل أن توجد مثل تلك السوق النشطة فى نهاية العمر الإنتاجى للأصل.

١٠١- يحدد المبلغ القابل للاستهلاك للأصل الذي له عمر إنتاجى محدد بعد خصم القيمة المتبقية. وتعنى أى قيمة متبقية بخلاف الصفر أن المنشأة تتوقع التصرف فى الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الاقتصادى.

١٠٢- يتم تقدير القيمة المتبقية للأصل بناء على المبلغ القابل للاسترداد من التصرف باستخدام الأسعار السارية فى تاريخ التقدير لبيع أصل مشابه قد وصل إلى نهاية عمره الإنتاجى ويعمل تحت ظروف مشابهة لتلك التى سوف يعمل فيها الأصل. وتراجع القيمة المتبقية على الأقل فى نهاية كل سنة مالية ويتم المحاسبة عن التغير فى القيمة المتبقية للأصل كتغير فى التقدير المحاسبى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١٠٣- قد تزيد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس بحيث تصبح معادلة أو تزيد عن القيمة الدفترية للأصل. وفى هذه الحالة يكون مبلغ الاستهلاك صفراً وحتى تنخفض القيمة المتبقية بعد ذلك إلى مبلغ أقل من القيمة الدفترية للأصل.

إعادة النظر فى فترة الاستهلاك وطريقته

١٠٤- يعاد النظر فى فترة الاستهلاك وطريقته للأصول غير الملموسة ذات عمر إنتاجى محدد فى نهاية كل سنة مالية على الأقل. فإذا أختلف العمر الإنتاجى المتوقع للأصل عن التقديرات السابقة، يتم تغيير فترة الاستهلاك وفقاً لذلك. وإذا كان هناك تغيير جوهرى فى نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل، يتم تغيير طريقة الاستهلاك لتعكس النمط الجديد. وتعامل تلك التغييرات على انها تغييرات فى التقديرات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء"، وذلك بتعديل قيمة الاستهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية.

١٠٥- أثناء عمر الأصل غير الملموس، قد يظهر أن تقدير العمر الإنتاجى غير مناسب. على سبيل المثال قد يبين الاعتراف بالخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة أن فترة الإستهلاك تحتاج إلى تغيير.

١٠٦- قد يتغير بمرور الوقت نمط تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من أصل غير ملموس. فقد تجد مثلاً المنشأة أن طريقة القسط المتناقص للإستهلاك تصبح أكثر ملائمة من طريقة القسط الثابت.

الأصول غير الملموسة التى ليس لها أعمار إنتاجية محددة

١٠٧- لا تستهلك الأصول غير الملموسة التى ليس لها أعمار إنتاجية محددة.

١٠٨- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" على المنشأة أن تقوم باختبار الأصل الذي ليس له عمر إنتاجى محدد للتحقق من اضمحلال قيمته وذلك بمقارنة القيمة القابلة للإسترداد بالقيمة الدفترية وذلك:

(أ) سنوياً.

و (ب) عندما يكون هناك مؤشر على اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس.

إعادة النظر فى تقدير العمر الإنتاجى

١٠٩- يعاد النظر فى الأصل غير الملموس الذي لا يستهلك كل فترة لتحديد استمرارية الأحداث والظروف التى تدعم عدم تحديد عمر إنتاجى له. وفى حالة عدم استمرارية هذه العناصر تتم المحاسبة عن التغيير فى العمر الإنتاجى من غير محدد المدة إلى محدد المدة كتغيير فى التقديرات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".

١١٠- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول"، فإن إعادة تقدير العمر الإنتاجى للأصل من غير محدد المدة إلى محدد المدة تعد مؤشراً على إمكانية اضمحلال قيمة هذا الأصل. ونتيجة لذلك تقوم المنشاة بإجراء إختبار الاضمحلال على هذا الأصل بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد المحددة طبقاً للمعيار المذكور مع قيمته الدفترية وإثبات أى زيادة فى القيمة الدفترية، عن القيمة القابلة للاسترداد كخسارة اضمحلال.

قابلية استرداد القيمة الدفترية – خسائر الاضمحلال

١١١- لتحديد اضمحلال قيمة الأصل غير الملموس تطبق المنشأة معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول". ويوضح هذا المعيار متى وكيف تقوم المنشأة بإعادة النظر فى القيمة الدفترية لأصولها وكيف تحدد القيمة القابلة للإسترداد ومتى تقوم بالاعتراف بالخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة أو ردها.

توقف استغلال الأصول والتصرف فيها

١١٢- يتوقف الاعتراف بالأصل غير الملموس عند:

(أ) التصرف فيه.

أو (ب) إنعدام توقع تحقق منافع إقتصادية مستقبلية من استخدامه أو من التصرف فيه.

١١٣- تتحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة من توقف استغلال الأصل غير الملموس أو التصرف فيه على أساس الفرق بين صافي عائد التصرف والقيمة الدفترية للأصل، ويتم الاعتراف بهذا الفرق فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عندما يتم استبعاد الأصل من الدفاتر (فيما عدا ما يتطلبه معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) غير ذلك بالنسبة للبيع وإعادة الإستئجار) ولا يتم تبويب الأرباح كإيراد.

١١٤- يجوز التصرف فى الأصل غير الملموس بعدة طرق (منها البيع أو الهبة... ألخ). وعند تحديد تاريخ التصرف فى هذا الأصل تطبق المنشأة الشروط الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) والخاصة بالاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع. ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) فى معالجة التصرف عن طريق البيع وإعادة الإستئجار.

١١٥- طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد فى الفقرة "٢١" إذا قامت المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية للأصل بتكلفة استبدال جزء من الأصل عندئذ تستبعد من الدفاتر بالقيمة الدفترية للجزء المستبدل، وإذا تعذر على المنشأة تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل يمكن أن تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لمعرفة قيمة الجزء المستبدل وقت اقتناءه أو عندما تولد داخلياً.

١١٥أ- فى حالة الحقوق المقتناه فى عملية تجميع أعمال، إذا تم إعادة إصدار الحق (بيعه) لاحقاً لطرف ثالث فإن القيمة الدفترية – إذا وجدت – تستخدم فى تحديد المكسب أو الخسارة الناتجة عن إعادة الإصدار.

١١٦- يتم الاعتراف أولياً بالمقابل الذي يتم الحصول عليه عند التصرف فى الأصل غير الملموس بقيمته العادلة. وفى حالة تأجيل سداد قيمة الأصل غير الملموس يتم الاعتراف أولياً بالمقابل الذي يتم الحصول عليه بالمعادل للسعر النقدي. ويتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية للمقابل والمعادل للسعر النقدي كإيراد فوائد طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) الذي يعكس العائد الفعلى على المبلغ المستحق.

١١٧- لا يتوقف استهلاك الأصل غير الملموس الذي له مدة محددة عندما يتوقف استخدام الأصل غير الملموس ما لم يكن قد تم استهلاك هذا الأصل بالكامل أو مبوب كأصل محتفظ به بغرض البيع (أو ضمن مجموعة من الأصول يتم التصرف فيها ومبوبة كأصول محتفظ بها بغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

الإفصاح

عام

١١٨- على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة، على أن يتم الفصل بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى:

(أ) الأعمار الإنتاجية المحددة وغير المحددة أو معدلات الاستهلاك المستخدمة إذا كانت محددة.

(ب) طرق الاستهلاك المستخدمة للأعمار الإنتاجية المحددة.

(ج) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الاستهلاك (متضمناً مجمع خسائر الاضمحلال) فى كل من بداية ونهاية الفترة.

(د) بند أو بنود قائمة الدخل الذي أدرج ضمنه إستهلاك الأصول غير الملموسة.

(هـ) تسوية للقيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة موضحاً بها:

(١) الإضافات للأصل غير الملموس مع الفصل بين الإضافات المولدة داخلياً والإضافات الناتجة عند تجميع الأعمال.

و(٢) الأصول المبوبة كمحتفظ بها بغرض البيع أو التى ضمن مجموعة أصول يتم التصرف فيها مبوبة كمحتفظ بها بغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" والإستبعادات الأخرى.

و(٣) الزيادات أو التخفيضات المعترف بها خلال الفترة الناتجة عن الاضمحلال أو التى يتم ردها مباشرة – إن وجدت – إلى الدخل الشامل الآخر طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٤) الخسائر الناتجة عن الاضمحلال التى تم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) خلال الفترة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٥) خسائر الاضمحلال – إن وجدت –والتى تم ردها للأرباح أو الخسائر أثناء الفترة بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و(٦) الاستهلاك المعترف به خلال الفترة.

و(٧) صافي فروق العملة الناتج عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض وترجمة أى عملية بالعملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة.

و(٨) التغيرات الأخرى فى القيم الدفترية خلال الفترة.

١١٩- فئة الأصول غير الملموسة هى تجميع لأصول ذات طبيعة وإستخدام مشابه فى عمليات المنشأة والأمثلة على هذه الفئات ما يلي:

(أ) الأسماء التجارية.

و (ب) البيانات الإدارية وعناوين النشر.

و (ج) برامج الكمبيوتر.

و (د) التراخيص وحقوق الإمتياز.
و (هـ) حقوق الطبع والنشر وبراءات الإختراعات وغيرها من حقوق الملكية الصناعية والخدمات والتشغيل.
و (و) الوصفات والمعادلات والصيغ والنماذج والتصميمات.
و (ز) الأصول غير الملموسة الجارى تطويرها.

ويتم دمج أو فصل هذه الفئات المذكورة بعاليه إلى فئات أكبر أو أصغر إذا كان هذا يؤدى إلى وجود معلومات موضوعية لمستخدمى القوائم المالية.

١٢٠- تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة التى اضمحلت قيمتها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بالإضافة للمعلومات الواردة فى الفقرة "١١٨ (هـ) من (٣) إلى (٥) ".

١٢١- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) من المنشأة الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغير فى التقديرات المحاسبية التى لها تأثير جوهرى فى الفترة الحالية أو التى من المتوقع أن يكون لها تأثير جوهرى فى الفترات اللاحقة وقد ينشأ هذا الإفصاح من التغير فى:
(أ) تقدير العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس.
أو (ب) طريقة الإستهلاك.
أو (ج) القيم المتبقية.

١٢٢- على المنشأة أن تفصح أيضاً عما يلي:

(أ) بالنسبة للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجى محدد أن تفصح عن القيمة الدفترية للأصل والأسباب المؤيدة لعدم تحديد عمر إنتاجى له، وعند إفصاح المنشأة عن هذه الأسباب، تحدد المنشأة العامل (العوامل) التى لعبت دوراً مؤثراً فى اعتبار أن الأصل ليس له عمر إنتاجى محدد.

(ب) وصف للأصل غير الملموس وقيمته الدفترية وفترة الإستهلاك المتبقية له بصورة منفردة عندما يكون هذا الأصل هاماً ومؤثراً بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل.

(ج) بالنسبة للأصول غير الملموسة المقتناه عن طريق منح والمعترف بها أولياً بالقيمة العادلة (راجع فقرة "٤٤")، تفصح المنشأة عن:
(١) القيمة العادلة المعترف بها مبدئياً لهذه الأصول.
و (٢) القيمة الدفترية لهذه الأصول.

(د) وجود أصول غير ملموسة هناك قيود على حقوق ملكيتها وقيمتها الدفترية وكذا القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للالتزامات.

(هـ) قيمة الإرتباطات التعاقدية الخاصة باقتناء أصول غير ملموسة.

١٢٣- تأخذ المنشأة العوامل الواردة فى الفقرة "٩٠"عندما تصف المنشأة العوامل التى لعبت دوراً هاماً فى الحكم بأن العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس غير محدد المدة.

قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف باستخدام نموذج إعادة التقييم

١٢٤- ملغاة.

١٢٥- ملغاة.

نفقات الأبحاث والتطوير

١٢٦- على المنشأة أن تفصح عن إجمالى المبالغ التى تم إنفاقها على الأبحاث والتطوير والتى تم الاعتراف بها كمصروفات خلال الفترة.

١٢٧- تشمل نفقات الأبحاث والتطوير كل ما أنفق مباشرة على أنشطة الأبحاث والتطوير وكذا ما يمكن تحميله على هذه الأنشطة (راجع الفقرتين "٦٦"، "٦٧" لمزيد من الإسترشاد بشأن نوع النفقات التى تدرج لغرض متطلبات الإفصاح فى الفقرة "١٢٦").

معلومات أخرى

١٢٨- من المفضل ولكن ليس مطلوباً أن تقدم المنشأة المعلومات التالية:

(أ) بيان بأى أصل غير ملموس تم إستهلاكه دفترياً ولا يزال مستخدماً.

و (ب) بيان مختصر للأصول غير الملموسة الهامة نسبياً والتى تتحكم فيها المنشأة ولكن لم يتم الاعتراف بها كأصول لأنها لا تتفق مع مقياس الاعتراف بالأصول غير الملموسة كما ورد فى هذا المعيار.

الأحكام الانتقالية

١٢٩- على المنشأة التي كانت تطبق نموذج إعادة التقييم على الأصول غير الملموسة التحول إلى نموذج التكلفة. في هذه الحالة، يتعين على المنشأة ألا تقوم بتطبيق هذا التغيير بأثر رجعي، أي لا تقوم بتعديل القيم الدفترية للأصول غير الملموسة ومجمع الاستهلاك المتعلق بها، وبذلك تعتبر تلك القيم الدفترية في تاريخ التحول إلى نموذج التكلفة وهي التكلفة ومجمع الاستهلاك في بداية تطبيق هذا المعيار المعدل.

١٣٠ – عند تطبيق أحكام الفقرة السابقة، يمكن للمنشأة تحويل فائض إعادة التقييم المدرج في جانب حقوق الملكية إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة عندما يتم تحقق هذا الفائض، ويتحقق الفائض نتيجة للاستغناء عن أو التخلص من الأصل غير الملموس، كما قد يتحقق بعض من هذا الفائض نتيجة لاستخدام المنشأة لهذا الأصل، وفي هذه الحالة فإن قيمة الفائض المحقق يساوي الفرق بين الاستهلاك المحسوب علي القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم وبين الاستهلاك المحسوب علي التكلفة الأصلية لنفس الأصل علماً بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل، وفي جميع الأحوال يجب الأخذ في الحسبان أي آثار ضريبية تترتب علي تحويل أي جزء من فائض إعادة التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة.

١٣١- على المنشأة مراعاة متطلبات الإفصاح الواردة بالفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" عند تطبيقها لنموذج التكلفة لأول مرة.

الأمثلة التوضيحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) ولكنها لا تمثل جزءاً منه.

تقييم الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة

تقدم الإرشادات التالية أمثلة حول تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣).

تصف كل من الأمثلة التالية أصلاً غير ملموس مشترى، والظروف والحقائق المحيطة بتحديد عمره الإنتاجى، والمحاسبة اللاحقة على أساس ذلك التحديد.

مثال (١): قائمة عملاء مشتراة

الحالة : تقوم شركة تسويق عبر البريد المباشر بشراء قائمة عملاء وتتوقع أن تكون قادرة على الحصول على منافع من المعلومات الواردة فى القائمة لمدة سنة واحدة على الأقل، ولكن لا تزيد عن ثلاث سنوات.

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة قائمة العملاء خلال أفضل تقدير للإدارة على مدار عمرها الإنتاجى، مثلاً ١٨ شهراً وبالرغم من أن شركة التسويق عبر البريد المباشر قد تنوى إضافة أسماء عملاء ومعلومات أخرى إلى القائمة فى المستقبل، إلا أن المنافع المتوقعة من قائمة العملاء المشتراة ترتبط فقط بالعملاء الموجودين فى تلك القائمة فى تاريخ شرائها. ويتم مراجعة قائمة العملاء فيما يخص الاضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) " اضمحلال قيمة الأصول " من خلال تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمة قائمة العملاء.

مثال (٢): براءة اختراع مشتراة وتنتهي خلال ١٥ عاماً

الحالة : يتوقع أن يكون المنتج الذي تحميه التقنية المشمولة ببراءة الاختراع مصدراً لتدفقات نقدية واردة صافية لمدة ١٥ على الأقل. ولدى المنشأة التزام من طرف ثالث بشراء تلك البراءة خلال ٥ سنوات مقابل ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة فى التاريخ الذي تم شراؤها فيه، وتنوى المنشأة بيع البراءة خلال ٥ سنوات.

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة البراءة على مدار ٥ سنوات وهي عمرها الإنتاجى لدى المنشأة، مع قيمة متبقية تساوى القيمة الحالية بمقدار ٦٠% من القيمة العادلة للبراءة فى تاريخ شرائها. ويمكن أيضاً مراجعة البراءة فيما يخص اضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) من خلال تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمتها.

مثال (٣): حقوق تأليف مشتراة ذات عمر قانونى متبقى مدته ٥٠ عاماً

الحالة : يبين تحليل عادات العملاء واتجاهات السوق دليلاً على أن المواد المحمية بحقوق التأليف ستولد تدفقات نقدية داخلة صافية لمدة ٣٠ عاماً فقط.

المعالجة : يمكن استهلاك قيمة حقوق التأليف على مدار عمرها الإنتاجى المقدر بمدة ٣٠ عاماً. ويمكن أيضاً مراجعة حقوق التأليف فيما يخص الاضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) من خلال تقييمها فى نهاية كل فترة مالية لدراسة ما إذا كان هناك أى مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمتها.

مثال (٤): ترخيص بث مشترى ينتهي خلال عشر سنوات

الحالة : يتم تجديد ترخيص البث كل ١٠ سنوات إذا قامت المنشأة بتوفير مستوى متوسط من الخدمة على الأقل لعملائها والتزمت بالمتطلبات التشريعية ذات الصلة. ويمكن تجديد الترخيص لفترة غير محددة بتكلفة متدنية. وقد تم تجديده مرتين قبل أحدث شراء. وترى المنشأة المشتريه أن بإمكانها تجديد الترخيص لفترة غير محددة وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك. تاريخياً، لم يكن هناك أى أعتراض شديد على تجديد الترخيص. ولا يتوقع أن يتم استبدال التقنية المستخدمة فى البث بتقنية أخرى فى أى وقت فى المستقبل المنظور. لذلك، من المتوقع أن يساهم الترخيص فى التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة.

المعالجة : يمكن معاملة ترخيص البث على أنه ذو عمر إنتاجى غير محدد لأنه من المتوقع أن يساهم فى التدفقات النقدية الواردة الصافية للمنشأة لفترة غير محددة. لذلك، لا يتم استهلاك قيمة الترخيص حتى يتم تحديد عمر إنتاجى له. ويتم اختبار اضمحلال قيمة الترخيص وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) سنوياً لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمته.

مثال (٥): تراخيص البث فى مثال (٤)

الحالة : قررت سلطة الترخيص لاحقاً بأنها لن تقوم بتجديد تراخيص البث بعد الآن، ولكنها ستعرض التراخيص للمزايدة. وفى الوقت الذي تم فيه اتخاذ قرار سلطة الترخيص، يبقى لترخيص بث المنشأة مدة ٣ سنوات قبل أن ينتهي. وتتوقع المنشأة أن يستمر الترخيص فى المساهمة فى التدفقات النقدية الواردة الصافية حتى ينتهى الترخيص.

المعالجة : حيث أنه لا يمكن تجديد ترخيص البث بعد الآن، فإن عمره الإنتاجى لا يعد غير محـــدد. وبالتالي، يتم استهلاك قيمة الترخيص المشترى خلال عمره الإنتاجى المتبقى ومدتـــه ٣ سنوات ويتم اختباره مباشرة فيما يخص اضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

مثال (٦): حق تسيير خطوط جوية مشترى بين مدينتين ينتهي خلال ثلاث سنوات

الحالة : يمكن تجديد حق تسيير الخطوط كل خمس سنوات، وتنوى المنشأة المـــشترية أن تلتـــزم بالقوانين والأنظمة المعمول بها للتجديد. ويتم بشكل روتينى منح تجديدات حـــق تـــسيير الخطوط بأقل تكلفة وتم تجديدها تاريخياً عندما إلتزمت شركة الخطوط الجوية بـــالقوانين والأنظمة المعمول بها. وتتوقع المنشأة المشترية تقديم الخدمات لفترة غير محـــددة بـــين المدينتين من مطاراتهما المركزية وتتوقع أن تبقى البنية التحتيـــة الداعمـــة ذات العلاقـــة (بوابات المطار، والمنافذ، وإيجارات مرافق مبانى المطار) فى مكانها فى تلك المطارات طالما أنها لا تزال تملك حق تسيير الخطوط. ويدعم تحليل الطلـــب والتـــدفقات النقديـــة تلك الافتراضات.

المعالجة : لأن الحقائق والظروف تدعم قدرة المنشأة المشترية على الاستمرار فـــى تقـــديم الخدمـــة الجوية لفترة غير محددة بين المدينتين، يتم معاملة الأصل غير الملموس المرتبط بحـــق تسيير على أنه ذوعمر إنتاجى غير محدد. لذلك، لا يتم استهلاك قيمة حق تسيير الخطوط حتى يتم تحديد عمر إنتاجى له. ويتم إختباره فيما يخص اضمحلال القيمة وفقـــاً لمعيـــار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بشكل سنوى ودراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمته.

مثـــال (٧): علامـــة تجاريـــة مـــشتراة ومـــستخدمة لتحديـــد وتمييـــز المنـــتج الإســـتهلاكى الرئيسى الـــذي اســـتحوذ علـــى الحـــصة الرئيـــسية فـــى الـــسوق فـــى الـــسنوات الثمانية الماضية

الحالة : تملك العلامة التجارية عمراً قانونياً متبقياً مدته ٥ سنوات، ولكنه قابل للتجديـــد كـــل ١٠ سنوات بتكلفة متدنية. وتنوى المنشأة المشترية تجديد العلامة التجاريـــة بـــشكل مـــستمر وتدعم الأدلة قدرتها على ذلك. ويقدم تحليل كل من دراسات دورة حياة المنتج واتجاهات السوق والإتجاهات التنافسية والبيئية، وفرص توسيع العلامة، دليلاً على أن منتج العلامة التجارية سيولد تدفقات نقدية داخلة صافية للمنشأة المشترية لفترة غير محددة.

المعالجة: يمكن معاملة العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجى غير محدد لأنها من المتوقع أن تساهم فى التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة. لذلك، لا يتم أستهلاك قيمة العلامة التجارية حتى يتم تحديد عمر إنتاجى لها. ويمكن أن يتم أختبارها فيما يخص اضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بشكل سنوى لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمتها.

مثال (٨): علامة تجارية مشتراة قبل ١٠ سنوات والتى تميز منتج إستهلاكى رئيسى

الحالة : أعتبرت العلامة التجارية على أنها ذات عمر إنتاجى غير محدد عندما تم شراؤها لأنه كان من المتوقع أن يولد منتج العلامة التجارية تدفقات نقدية واردة صافية لفترة غير محددة. إلا أن منافسة غير متوقعة دخلت مؤخراً إلى السوق وستقلل من المبيعات المستقبلية للمنتج. وتقدر المنشأة أن التدفقات النقدية الواردة الصافية المولدة من خلال المنتج ستكون أقل بنسبة ٢٠% فى المستقبل المنظور. ولكن تتوقع المنشأة أن يستمر المنتج فى توليد التدفقات النقدية الواردة الصافية لفترة غير محددة بتلك المبالغ المخفضة.

المعالجة: نتيجة للإنخفاض المقدر فى التدفقات النقدية الواردة الصافية المستقبلية، تحدد المنشأة بأن المبلغ القابل للإسترداد المقدر للعلامة التجاريةهو أقل من مبلغها المسجل. ويتم الاعتراف بخسارة اضمحلال القيمة. ولأنه لا يزال يعتبر أن للعلامة التجارية عمراً إنتاجياً غير محدد، فإنه لا يتم أستهلاك قيمتها ولكن يتم اختبار اضمحلال قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بشكل سنوى لدراسة ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية اضمحلال قيمتها.

مثال (٩): علامة تجارية لخط من المنتجات تم شراؤها قبل عدة سنوات فى عملية تجميع أعمال

الحالة: فى وقت عملية تجميع الأعمال، كانت المنشأة المشتراة تنتج خط من المنتجات لمدة ٣٥ عاماً مع العديد من النماذج الجديدة المطورة التى تحمل العلامة. وفى تاريخ الإندماج بالشراء، توقعت المنشأة المشترية الإستمرار فى إنتاج الخط، وأشار تحليل لعوامل اقتصادية متعددة أنه لم يكن هناك حد للفترة التى تساهم فيها العلامة التجارية فى التدفقات النقدية الواردة الصافية. ونتيجة لذلك، لم تقم المنشأة المشترية بإستهلاك قيمة العلامة التجارية. ولكن الإدارة قررت مؤخراً إيقاف إنتاج خط المنتج خلال السنوات الأربع القادمة.

المعالجة: حيث أنه لم يعد العمر الإنتاجى للعلامة التجارية غير محدد، يتم إختبار المبلغ المسجل للعلامة التجارية فيما يخص اضمحلال القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ويتم إستهلاك قيمته خلال عمره الإنتاجى المتبقى ومدته ٤ سنوات.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)

ضرائب الدخل

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)

ضرائب الدخل

المحتويات	فقـــــرات
مقدمة المعيار	
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١ – ٤
تعريفات	٥ – ٦
الأساس الضريبى	٧–١١
الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية وبالأصول الضريبية الجارية	١٢–١٤
الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة وبالأصول الضريبية المؤجلة	
الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة	١٥–١٨
تجميع الأعمال	١٩
الأصول المدرجة بالقيمة العادلة	٢٠
الشهرة	٢١
الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام	٢٢–٢٣
الفروق المؤقتة القابلة للخصم	٢٤–٣١
الشهرة	٣٢أ
الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام	٣٣
الخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم	٣٤–٣٦
إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها	٣٧
الاستثمارات فى شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة	٣٨–٤٥
القياس	٤٦–٥٦
الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة	٥٧
البنود المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر	٥٨–٦٠
البنود المعترف بها خارج الأرباح أو الخسائر	٦١أ–٦٥أ

مقدمة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)

يحتوي هذا المعيار على المعالجة المحاسبية وأمثلة عن بعض الممارسات الضريبية التى قد لا يوجد لها مثيل فى التشريعات الضريبية المصرية، إلا أنها موجودة فى التشريعات الضريبية لمناطق أخرى من العالم. وقد تم الإبقاء عليها فى المعيار كما هى موجودة فى المعيار الدولى من أجل التعرف على هذه المعالجات لتكون إرشاداً للمنشآت التى لها كيانات أجنبية تعمل خارج مصر وتلتزم بتطبيق هذه التشريعات الضريبية.



معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)

ضرائب الدخل

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. ويتمثل الموضوع الرئيسى فى المحاسبة عن ضرائب الدخل فى كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية لـ :

(أ) الاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول(الالتزامات) كما تظهر فى قائمة المركز المالى للمنشأة.

و (ب) العمليات والأحداث الأخرى فى الفترة الجارية والتى تم الاعتراف بها فى القوائم المالية للمنشأة.

إن أحد شروط الاعتراف بالأصل أو الالتزام فى القوائم الماليةهو توقع المنشأة استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لذلك الأصل أو الالتزام، فإذا كان من المتوقع أن يترتب على استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام سداد ضرائب فى المستقبل أكبر أو أقل مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية، فإن المعيار يتطلب من المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل (الأصل الضريبى المؤجل) مع استثناءات محدودة.

يتطلب هذا المعيار أن تتم المحاسبة للآثار الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التى تتم المحاسبة بها لنفس تلك العمليات والأحداث الأخرى، ولذلك فان العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) يتم الاعتراف بالآثار الضريبية المرتبطة بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أيضاً. أما العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها خارج الأرباح أو الخسائر (إما فى بنود الدخل الشامل الأخرى أو مباشرة فى حقوق الملكية) فيتم الاعتراف بآثارها الضريبية مباشرة أيضاً خارج الأرباح أو الخسائر، وبالمثل فإن الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة عند تجميع الأعمال ينبغى أن يؤثر فى قيمة الشهرة التى تنشأ من تجميع الأعمال أو فى أية قيمة تزيد عن حصة المشترى فى القيمة العادلة فى أصول والتزمات الشركة المقتناه والمحتمل زيادتها عن تكلفة تجميع الأعمال، ويتناول هذا المعيار أيضاً الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو الحق فى الخصم الضريبي(*) غير المستخدم وطريقة عرض ضرائب الدخل بالقوائم المالية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بضرائب الدخل.

(*) أهم صور الحق فى الخصم الضريبى هى خصم الضريبة المستحقة على الدخل من الاستثمارات من الضريبة المستحقة على ربح المنشأة المستثمرة.

نطاق المعيار

١- **يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن ضرائب الدخل.**

٢- لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل كل الضرائب المحلية والأجنبية التى تفرض على الربح الضريبى، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصومة عند المنبع التى سددتها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة.

٣- ملغاة.

٤- لا ينطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنح (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) " المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات ") أو المزايا الضريبية للاستثمار (الحق فى خصم ضريبى معين يعادل مثلاً مقدار رأس المال المستثمر). ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على الفروق المؤقتة التى قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو المزايا الضريبية للاستثمار.

تعريفات

٥- **تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:**

<u>الربح أو الخسارة المحاسبية</u>: هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.

<u>الربح الضريبى (الخسارة الضريبية)</u>: هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للتشريع الضريبى والقواعد التى تضعها الإدارة الضريبية والذي تسدد (تسترد) على أساسه ضرائب الدخل.

<u>العبء الضريبى (الضرائب المستردة):</u> هو القيمة الإجمالية التى تدخل فى تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

<u>الضريبة الجارية</u>: هى قيمة الضرائب المستحقة السداد (الاسترداد) المرتبطة بصافي الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) للفترة.

<u>الالتزامات الضريبية المؤجلة</u>: هى قيمة ضرائب الدخل التى يستحق سدادها فى الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة.

الأصول الضريبية المؤجلة: هى قيمة الضرائب التى يستحق استردادها فى الفترات المستقبلية فيما يتعلق بـ:

(أ) الفروق المؤقتة المخصومة (أى القابلة للخصم من الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية).

و (ب) الخسائر الضريبية غير المستخدمة والمرحلة للفترات التالية.

و (ج) الخصم الضريبى(*) غير المستخدم والمرحل للفترات التالية.

الفروق المؤقتة: هى الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات فى قائمة المركز المالى والأساس الضريبى لهذه الأصول أو الالتزامات، وتتمثل الفروق المؤقتة إما فى:

(أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

أو (ب) فروق مؤقتة قابلة للخصم: وهي الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام: هو القيمة المتعلقة بهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

٦- العبء الضريبى (الضريبة المستردة) يتكون من عبء الضرائب الجارى (الضريبة المستردة عن الفترة) والعبء الضريبى المؤجل (الإيراد الضريبى المؤجل).

الأساس الضريبى

٧- الأساس الضريبى لأصل ماهو القيمة التى سوف تخصم للأغراض الضريبية (أى لتحديد الأرباح الضريبية المستقبلية) مقابل المزايا الاقتصادية الخاضعة للضريبة التى ستتدفق أو ترد للمنشأة استرداداً للقيمة الدفترية للأصل، أما إذا كانت هذه المزايا الاقتصادية غير خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبى لهذا الأصل يكون مساوياً للقيمة الدفترية.

(*) أهم صور الخصم الضريبى هى خصم الضريبة الأجنبية على دخل تحقق فى الخارج من الضريبة المحلية على نفس الدخل.

أمثلة:

١- تكلفة آلة ١٠٠جنيه، وللأغراض الضريبية تم إهلاك ٣٠ جنيه من تكلفة الآلة خصماً من إيرادات الفترة الجارية والفترات السابقة وسوف تخصم التكلفة المتبقية لهذه الآلة فى الفترات المستقبلية، إما كإهلاك أو يخصم عند التصرف فى الآلة، وسوف يخضع الإيراد المتولد بواسطة الآلة للضريبة وأية أرباح من التصرف فى الآلة ستخضع للضريبة أيضاً، كما أن أية خسائر من التصرف فيها سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى لهذه الآلة ٧٠ جنيه.

٢- تبلغ القيمة الدفترية للفوائد مستحقة التحصيل ١٠٠ جنيه بينما يتم المحاسبة الضريبية للفوائد المحصلة على الأساس النقدي، وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للفوائد المستحقة صفراً.

٣- تبلغ القيمة الدفترية للعملاء ١٠٠ جنيه، وقد تم إدراج الإيرادات المرتبطة بهؤلاء العملاء ضمن الربح الضريبى (الخسارة الضريبية). وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للعملاء هو ١٠٠ جنيه.

٤- تبلغ القيمة الدفترية للتوزيعات مستحقة التحصيل من الشركات التابعة ١٠٠ جنيه ولا تخضع هذه التوزيعات للضريبة، وحيث إن القيمة الدفترية لهذا الأصل يتم خصمها مقابل المنافع الاقتصادية (أى الإيرادات) لذلك فإن الأساس الضريبى للتوزيعات مستحقة التحصيل يكون ١٠٠ جنيه.

٥- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق للمنشأة ١٠٠ جنيه، وحيث إن تحصيل هذا القرض لن يترتب عليه آثار ضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبى لهذا القرض هو ١٠٠ جنيه.

٨- يتمثل الأساس الضريبى للالتزام فى قيمته الدفترية مخصوماً منها أية مبالغ تتعلق بهذا الالتزام سوف تخصم للأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية، وبالنسبة للإيراد المحصل مقدماً يكون أساسه الضريبى قيمته الدفترية مخصوماً منها أى مبلغ من هذا الإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة مستقبلاً.

أمثلة:

١- تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة قيمتها الدفترية ١٠٠ جنيه. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها سوف تخصم للأغراض الضريبية على أساس نقدي، لذلك يكون الأساس الضريبى للمصروفات المستحقة صفراً.

٢- تتضمن الالتزامات المتداولة إيرادات فوائد محصلة مقدماً تبلغ قيمتها الدفترية ١٠٠ جنيه، فإذا كانت إيرادات الفوائد تتم المحاسبة الضريبية عليها على أساس نقدي لذلك يكون الأساس الضريبى للفوائد المحصلة مقدماً صفراً.

٣- تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠ جنيه. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها قد تم خصمها بالفعل للأغراض الضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبى للمصروفات المستحقة ١٠٠ جنيه.

٤- تتضمن الالتزامات المتداولة جزاءات وغرامات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠ جنيه. والجزاءات والغرامات لا يتم خصمها للأغراض الضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبى للغرامات والجزاءات المستحقة ١٠٠ جنيه.

٥- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق على المنشأة ١٠٠ جنيه. فإذا كان سداد القرض لن يكون له اثر ضريبى، لذلك يكون الأساس الضريبى للقرض ١٠٠ جنيه.

٩- بعض البنود لها أساس ضريبى لكن لا يتم الاعتراف بها كأصول والتزامات فى قائمة المركز المالى، على سبيل المثال: تكاليف الأبحاث يتم الاعتراف بها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبى عن الفترة التى حملت عليها ولكن لا يسمح بخصمها عند تحديد الربح (الخسارة) الضريبية إلا فى فترة لاحقة، ويعتبر الفرق بين الأساس الضريبى لتكاليف البحث طبقاً للقيمة التى ستسمح الإدارة الضريبية بخصمها فى فترات مستقبلية، وبين قيمتها الدفترية البالغة صفراً فرقاً مؤقتاً يترتب عليه أصلاً ضريبياً مؤجلاً.

١٠- عندما لا يكون الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام ظاهراً فى حينه، فإنه من المفيد أن نأخذ فى الاعتبار المبدأ الأساسى الذي بنى عليه هذا المعيار وهو:

على المنشأة أن تعترف (فيما عدا بعض الحالات الاستثنائية) بالالتزام (الأصل) الضريبى المؤجل عندما يؤدى تحصيل أو سداد القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام فى المستقبل إلى سداد ضرائب أكبر (أقل) مما كان يمكن سداده إذا كان هذا التحصيل أو السداد ليس له آثاراً ضريبية.

١١- **ملغاة.**

الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية وبالأصول الضريبية الجارية

١٢- يتم الاعتراف بالضرائب الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة والتى لم يتم سدادها بعد كالتزام، أما إذا كانت الضرائب التى تم سدادها بالفعل فى الفترة الحالية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات فيتم الاعتراف بهذه الزيادة كأصل.

١٣- يتم الاعتراف بالميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية التى يمكن الرجوع بها للخلف لاسترداد ضرائب جارية عن فترة أو فترات سابقة كأصل.

١٤- عندما تستخدم الخسارة الضريبية فى استرداد الضريبة الجارية لفترة سابقة فإن اعتراف المنشأة بميزة الاسترداد كأصل فى الفترة التى حدثت فيها الخسارة يعتمد على أنه من المرجح أن هذه الميزة ستتحقق وأنه يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها.

الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة وبالأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

١٥- يتم الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل لجميع الفروق المؤقتة التى ينتظر خضوعها للضريبة فيما عدا ما يلي:

(أ) الاعتراف الأولى بالشهرة.

أو (ب) الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام للعملية التى:

(١) ليست لتجميع الأعمال.

و (٢) لا تؤثر على صافي الربح المحاسبى ولا على الربح الضريبى (الخسارة الضريبية).

ومع ذلك فإن الفروق المؤقتة المرتبطة باستثمارات فى شركات تابعة وفروع وشركات شقيقة وحصص فى مشروعات مشتركة يتم الاعتراف بها كالتزام ضريبى مؤجل طبقاً للفقرة "٣٩"".

١٦- من المفترض عند الاعتراف بالأصل أن قيمته الدفترية سوف يتم استردادها فى شكل منافع أو عوائد اقتصادية سوف تتدفق للمنشأة فى الفترات المستقبلية، وعندما تزيد القيمة الدفترية للأصل على أساسه الضريبى فإن قيمة المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف تزيد عن القيمة التى سوف يسمح بخصمها للأغراض الضريبية، وهذا الفرق يمثل فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة، ويمثل الالتزام بسداد ضرائب الدخل عن هذا الفرق فى الفترات المستقبلية التزاماً ضريبياً مؤجلاً، وعندما تسترد المنشأة القيمة الدفترية للأصل، ينعكس الفرق المؤقت ويظهر لدى المنشأة كربح ضريبى ينتظر أن يترتب عليه تدفق لمنافع اقتصادية خارجة من المنشأة فى شكل سداد للضريبة. ولذلك فإن هذا المعيار يتطلب الاعتراف بكافة الالتزامات الضريبية المؤجلة باستثناء الحالات التى تم ذكرها فى الفقرات "١٥"، "٣٩".

مثال: أصل تكلفته ١٥٠ جنيه وقيمته الدفترية ١٠٠ جنيه. مجمع الإهلاك للأغراض الضريبية ٩٠ جنيه وسعر الضريبة ٢٥%.
الأساس الضريبى للأصل هو ٦٠ (١٥٠ تكلفة ناقصاً مجمع الإهلاك الضريبى ٩٠) ولاسترداد القيمة الدفترية للأصل وقدرها ١٠٠ جنيه، يجب على المنشأة أن تحقق ربحاً ضريبياً قدره ١٠٠ جنيه ولكنها ستقوم بخصم أهلاك ضريبى قيمته ٦٠ جنيه فقط. وبالتبعية فإن المنشأة ستقوم بسداد ضريبة دخل قيمتها ١٠ = (٤٠ × ٢٥%) عند استرداد القيمة الدفترية للأصل. والفرق بين القيمة الدفترية للأصل ١٠٠ جنيه والأساس الضريبى لهذا الأصل ٦٠ جنيه هو فرق مؤقت قدره ٤٠ جنيه. ولذلك فعلى المنشأة أن تعترف بالتزام ضريبى مؤجل قدره ١٠ = (٤٠ × ٢٥%) يمثل قيمة ضرائب الدخل التى سوف تسددها خلال فترة استرداد القيمة الدفترية للأصل.

١٧- تنشأ بعض الفروق المؤقتة عند تضمين الربح المحاسبى للفترة إيرادات أو مصروفات بينما يتم تضمينها لأغراض الربح الضريبى فى فترة مختلفة، مثل هذه الفروق تعرف عادة باسم الفروق الزمنية أو فروق عدم التزامن. وفيما يلي أمثلة على هذا النوع من الفروق والتى تنشئ فروقاً مؤقتة خاضعة للضرائب وبالتالي يترتب عليها التزامات ضريبية مؤجلة:

(أ) قد يختلف الإهلاك المستخدم فى تحديد صافي الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) عن الإهلاك المستخدم فى تحديد الربح المحاسبى، ويكون الفرق المؤقت الناتج عن ذلك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبى له والذي يتمثل فى تكلفته الأصلية ناقصاً منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل والمسموح بخصمها ضريبياً عند تحديد الربح الضريبى للفترة الحالية والفترات السابقة، وينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبى مؤجل إذا كان الإهلاك الضريبى معجلاً (أما إذا كان الإهلاك الضريبى أبطأ من الإهلاك المحاسبى، فينشأ فرق مؤقت قابل للخصم وينتج عنه أصل ضريبى مؤجل).

و (ب) قد ترسمل تكلفة التطوير وتستهلك على مدار فترات مستقبلية لتحديد الربح المحاسبى. ولكن لأغراض الضرائب قد تخصم فى نفس الفترة التى نشأت فيها. مثل هذه التكلفة يكون أساسها الضريبى صفراً لأنه قد تم خصمها من الربح الضريبى فى نفس فترة حدوثها، ويترتب على ذلك فرق مؤقت يتمثل فى الفرق بين القيمة الدفترية لتكلفة التطوير وبين أساسها الضريبى الذي يبلغ صفراً فى هذه الحالة.

١٨- تتشأ الفروق المؤقتة أيضاً عندما:

(أ) يتم توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات على أساس قيمها العادلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) ولكن لا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "١٩").

أو (ب) يعاد تقييم الأصول ولا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "٢٠").

أو (ج) تنشأ الشهرة عند تجميع الأعمال (راجع الفقرة "٢١").

أو (د) يكون الأساس الضريبى لأصل أو التزام عند نشأته مختلفاً عن قيمته الدفترية الأولية مثلما يحدث عندما تحصل المنشأة على منح غير خاضعة للضريبة مرتبطة بأصول (راجع الفقرتين "٢٢"، "٣٣").

أو (هـ) تكون القيمة الدفترية للاستثمارات فى شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص فى مشروعات مشتركة مختلفة عن الأساس الضريبى لهذه الاستثمارات (راجع الفقرات من "٣٨" إلى "٤٥").

تجميع الأعمال

١٩- مع وجود بعض الاستثناءات المحدودة يتم توزيع تكلفة الاستحواذ أو الاقتناء فى عملية تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات للوصول لقيمتها العادلة فى تاريخ الاستحواذ أو الاقتناء. وتنشأ الفروق المؤقتة عندما لا يتم تعديل الأسس الضريبية لتلك الأصول والالتزامات لتتفق مع قيمتها الدفترية المعدلة أو إذا تم تعديل الأسس الضريبية بقيم مختلفة، على سبيل المثال: عندما تزاد القيمة الدفترية لأصل لتصل إلى قيمته العادلة ولكن يظل الأساس الضريبى لهذا الأصل بتكلفته لدى المالك السابق، فإنه ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ويترتب عليه التزام ضريبى مؤجل تتأثر به الشهرة (راجع الفقرة "٦٦").

الأصول المدرجة بالقيمة العادلة

٢٠- تسمح بعض معايير المحاسبة المصرية لأصول معينة بأن تثبت بقيمتها العادلة أو بقيمة إعادة تقييمها (راجع معيار المحاسبة المصرى الخاص "بالأدوات المالية ").

وعندما يسمح التشريع الضريبى بإعادة تقييم الأصل أو تقييمه طبقاً للقيمة العادلة بما يؤثر على الربح أو الخسارة الضريبية للفترة الجارية، فإن الأساس الضريبى للأصل يعدل ليتفق مع قيمته الدفترية المعدلة وبالتالي لا ينتج عنها فروق مؤقتة، أما إذا كان التشريع

الضريبى لا يأخذ بالقيمة المعدلة للأصل فى الفترة التى أعيد فيها التقييم فإن الأساس الضريبى للأصل لا يتم تعديله، ويؤدى ذلك إلى فرق مؤقت بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل وبين أساسه الضريبى يترتب عليه التزام أو أصل ضريبى مؤجل وتسرى هذه القاعدة حتى إذا:

(أ) لم يكن فى نية المنشأة التصرف فى هذا الأصل. ففى هذه الحالة سوف يتم استرداد القيمة الدفترية المعدلة للأصل من خلال الاستخدام وهذا سيولد دخلاً ضريبياً يزيد عن قيمة الإهلاك المسموح به للأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية.

أو (ب) تم تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية بسبب استخدام حصيلة التصرف فى الأصل فى اقتناء أصول مثيلة، ففى هذه الحالة سينتهي الأمر بسداد الضريبة إما عند بيع تلك الأصول المثيلة أو من خلال استخدامها.

الشهرة

٢١- تقاس الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال على أساس زيادة (أ) عن (ب) أدناه:

(أ) إجمالى:

(١) المقابل المحول مقاساً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) والذي يتطلب عادة القيمة العادلة فى تاريخ الأستحواذ.

و (٢) قيمة الحقوق غير المسيطرة فى المنشأة المستحوذ عليها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩).

و (٣) فى تجميع الأعمال على مراحل، القيمة العادلة فى تاريخ الأستحواذ لحقوق ملكية المنشأة المستحوذة والتى كانت تحتفظ بها فى المنشأة المستحوذ عليها.

(ب) صافي قيمة الأصول المستحوذ عليها والالتزام التى تم الالتزام بها فى تاريخ الأستحواذ مقاسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩).

وعندما لا يسمح التشريع الضريبى باستهلاك أو تخفيض قيمة الشهرة خصماً من الربح الخاضع للضريبة يصبح الأساس الضريبى للشهرة فى هذه الحالة يساوي صفراً، ويترتب على ذلك من الناحية النظرية فرق مؤقت خاضع للضريبة يعادل القيمة الدفترية للشهرة عند الاعتراف بها، إلا أن هذا المعيار لا يسمح بإثبات الالتزام الضريبى المؤجل المترتب على هذا الفرق المؤقت لأن الشهرة لا يعاد قياسها إلا كقيمة باقية (عندما تنتهي أو تضمحل) وإثبات الالتزام الضريبى المؤجل سيرفع من قيمة الشهرة ولن يحمل على قائمة الدخل.

٢١أ- الانخفاض اللاحق فى التزام ضريبى مؤجل لم يتم الاعتراف به نظراً لنشأته من الاعتراف الأولى للشهرة يعامل على إنه قد نشأ من الاعتراف الأولى للشهرة وبالتالي لا يتم الاعتراف به طبقاً للفقرة "١٥ (أ) ". فعلى سبيل المثال إذا أعترفت منشأة فى عملية تجميع أعمال بشهرة بمبلغ ١٠٠ لها أساس ضريبى صفر فإن الفقرة "١٥ (أ) " تمنع المنشأة من الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل الناتج. وإذا أعترفت المنشأة لاحقاً بخسارة اضمحلال فى هذه الشهرة بمبلغ ٢٠ ينخفض مبلغ الفرق المؤقت الضريبى المتعلق بالشهرة من ١٠٠ إلى ٨٠ وينتج عن ذلك إنخفاض فى قيمة الالتزام الضريبى المؤجل غير المعترف به. ويعامل الإنخفاض فى قيمة الالتزام الضريبى المؤجل غير المعترف به على أنه متعلق بالاعتراف الأولى للشهرة وبالتالي لا يجوز الاعتراف به طبقاً للفقرة "١٥ (أ) ".

٢١ب- مع هذا فإن الالتزامات الضريبية المؤجلة عن فروق ضريبية مؤقتة يتم الاعتراف بها فى حدود عدم نشأتها من الاعتراف الأولى للشهرة. فعلى سبيل المثال إذا اعترفت منشأة فى عملية تجميع أعمال بشهرة بمبلغ ١٠٠ مسموح بخصمها للأغراض الضريبية بسعر ٢٠% سنوياً أعتباراً من سنة الاستحواذ. فى هذه الحالة يكون الأساس الضريبى للشهرة هو مبلغ ١٠٠ عند الاعتراف الأولى و٨٠ فى نهاية سنة الاستحواذ. فإذا ظلت القيمة الدفترية للشهرة فى نهاية سنة الاستحواذ بدون تغيير بمبلغ ١٠٠ ينشأ فرق ضريبى مؤقت بمبلغ ٢٠ فى نهاية تلك السنة. وحيث أن الفرق الضريبى المؤقت لا يتعلق بالاعتراف الأولى للشهرة، يتم الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل الناتج عن ذلك.

وعند سماح التشريع الضريبى باستهلاك الشهرة وفق نسبة محددة كما فى حالة الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال بينما تكلفة هذه الشهرة باقية دون تغيير فى الدفاتر المحاسبية فسيؤدى ذلك إلى فرق مؤقت خاضع للضريبة ويترتب عليه التزام ضريبى مؤجل.

الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام

٢٢-قد ينشأ الفرق المؤقت عند الاعتراف الأولى بأصل أو التزام، وكمثال على ذلك: إذا كان جزءاً من أو إجمالى تكلفة الأصل لن يسمح بخصمه للأغراض الضريبية.

يعتمد الأسلوب المحاسبى لمعالجة مثل هذا الفرق على طبيعة العملية التى أدت إلى الاعتراف الأولى للأصل أوللالتزام كالآتى:

(أ) عند تجميع الأعمال تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبى مؤجل، وهذا يؤثر فى قيمة الشهرة أو فى المبلغ الذي يزيد عن تكلفة حصة المستحوذ فى صافي القيمة العادلة للأصول والالتزام المستحوذ عليها (راجع الفقرة "١٩").

(ب) إذا أثرت العملية فى أى من الربح المحاسبى أو الربح الضريبى، تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبى مؤجل متعلق بها وتعترف بالمصروف أو بالإيراد الضريبى المؤجل الناتج عن ذلك فى الأرباح أو الخسائر (بقائمة الدخل) (راجع الفقرة "٥٩").

(ج) إذا لم تكن العملية عملية تجميع أعمال ولم تؤثر فى كل من الربح المحاسبى والربح الضريبى عند الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام، فإن هذا المعيار لا يسمح للمنشأة بالاعتراف بالالتزام أو بالأصل الضريبى المؤجل سواء عند الاعتراف الأولى بالأصل أو بالالتزام أو فيما بعد عندما يحدث تعديل فى قيمة الأصل أو الالتزام، ولا يستثنى من هذه القاعدة إلا الفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمار فى شركات تابعة وفروع وشركات شقيقة والحصص فى مشروعات مشتركة وما يترتب عليها من التزام أو أصل ضريبى مؤجل (راجع الفقرتين "١٥" و"٢٤").

مثال يوضح الفقرة "٢٢ج"

تنوى منشأة استخدام أصل تكلفته ١٠٠٠ خلال عمره الانتاجى البالغ ٥ سنوات وتتخلص منه فى النهاية بقيمة تخريدية قدرها صفراً، علماً بأن سعر الضريبة ٢٠%، ولا يسمح بخصم إهلاك الأصل للأغراض الضريبية. وعند التخلص من الأصل فإن الأرباح الرأسمالية لن تخضع للضريبة ولا يتم خصم أية خسائر رأسمالية.

عندما تسترد القيمة الدفترية للأصل ستحقق المنشأة دخلاً ضريبياً قدره ١٠٠٠ وتدفع ضريبة عليه ٢٠٠، ولا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل البالغ ٢٠٠ لأنه ناتج من الاعتراف الأولى للأصل.

فى السنة التالية تكون القيمة الدفترية للأصل ٨٠٠، وتحقق دخلاً ضريبياً قدره ٨٠٠ تسدد عليه ضريبة ١٦٠. ولا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل البالغ ١٦٠ لأنه ناشئ من الاعتراف الأولى للأصل.

٢٣- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض"، يقوم مصدر الأداة المالية المركبة (مثال السندات القابلة للتحويل) بتبويب الالتزام المرتبط بالأداة المالية كالتزام والجزء المرتبط بحقوق الملكية كجزء منها.

وعند الاعتراف الأولى بشق حقوق الملكية منفصلاً عن شق الالتزام ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة، ولذلك فالاستثناء الوارد فى الفقرة "١٥ب" لا يسرى على هذه الحالة، وبالتالي على المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل المترتب عليها. وطبقاً للفقرة "٦١أ" فإن الضريبة المؤجلة تحمل مباشرة على القيمة الدفترية لشق حقوق الملكية. وطبقاً للفقرة "٥٨" فإن التغييرات اللاحقة فى قيمة الالتزام الضريبى المؤجل يتم الاعتراف بها فى قائمة الدخل كمصروف (إيراد) ضريبى مؤجل.

الفروق المؤقتة القابلة للخصم

٢٤- **يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم إلى المدى الذي يتوقع أن يكون فيه الربح الضريبى كاف لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم ما لم يكن الأصل الضريبى المؤجل ناشئاً عن الاعتراف الأولى بأصل أو التزام:**

(أ) فى عملية لا تمثل تجميع أعمال.

و (ب) فى تاريخ نشأة العملية لم يكن لها تأثير فى كل من الربح المحاسبى والربح الضريبى (الخسارة الضريبية).

ومع ذلك فبالنسبة للفروق المؤقتة القابلة للخصم الناتجة عن الاستثمار فى شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص فى مشروعات مشتركة فيتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب عليها طبقاً للفقرة "٤٤"".

٢٥- من الطبيعى عند الاعتراف بالتزام أن تسدد قيمته الدفترية فى الفترات المستقبلية من خلال تدفقات خارجة من موارد المنشأة ذات المنافع الاقتصادية، وعندما تتدفق الموارد خارج المنشأة، فإن جزءاً منها أو كل قيمتها قد يخصم عند تحديد الربح الضريبى فى فترة لاحقة للفترة التى تم الاعتراف فيها بالالتزام، فى مثل هذه الحالات، ينشأ فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام وأساسه الضريبى، ويترتب عليه أصل ضريبى مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التى سيتم استردادها أو توفيرها فى الفترات المستقبلية عندما يسمح بخصم الالتزام أو جزء من الالتزام عند تحديد الربح الضريبى. وبالمثل، إذا كانت القيمة الدفترية لأصل ما أقل من أساسه الضريبى فإن الفرق يترتب عليه أصل ضريبى مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التى سيتم استردادها أو توفيرها فى الفترات المستقبلية.

مثال: اعترفت منشأة بالتزام قيمته ١٠٠ كتكلفة مستحقة لضمان منتج. بينما لن يتم خصم تكلفة الضمان للأغراض الضريبية إلا عندما تقوم المنشأة بسداد المطالبات المتعلقة بضمان المنتج. وكان سعر الضريبة ٢٠%.
الأساس الضريبى للالتزام صفر (القيمة الدفترية ١٠٠ ناقصاً القيمة التى سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية فيما يتعلق بهذا الالتزام فى الفترات المستقبلية). وعند سداد الالتزام بقيمتة الدفترية، فإن المنشأة سوف تخفض الربح الضريبى فى المستقبل بمبلغ ١٠٠ وبالتبعية سوف تخفض الضرائب المسددة فى المستقبل بمبلغ ٢٠= (١٠٠ × ٢٠%). الفرق بين القيمة الدفترية ١٠٠ والأساس الضريبى صفر يكون فرقاً مؤقتاً قابلاً للخصم قدره ١٠٠. ولذلك تعترف المنشأة بأصل ضريبى مؤجل قدره ٢٠ = (١٠٠ × ٢٠%) بشرط أن يكون من المتوقع أن تحقق المنشأة صافي ربح ضريبى فى الفترات المستقبلية يكفى لمقابلة التخفيض فى سداد الضريبة.

٢٦–وفيما يلي أمثلة لفروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصول ضريبية مؤجلة:

(أ) تكلفة مزايا التقاعد قد تخصم عند تحديد الربح المحاسبى مقابل الخدمة المؤداة من العامل ولكنها تخصم لأغراض تحديد الربح الضريبى إما عند سداد المنشأة لاشتراكات تمويل صندوق التقاعد أو عندما تسدد المنشأة مزايا التقاعد مباشرة للعامل عند إحالته للتقاعد، وينشأ نتيجة لذلك فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام وأساسه الضريبى الذي عادة ما يكون صفراً، ويترتب على هذا الفرق المؤقت القابل للخصم أصل ضريبى مؤجل لأن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق للمنشأة فى صورة خصم من الربح الضريبى عند سداد الاشتراكات للصندوق أو قيمة مزايا التقاعد للعامل.

(ب) مع وجود بعض الاستثناءات المحدودة يتم الاعتراف بتكاليف الأبحاث كمصروف لتحديد الربح المحاسبى وذلك فى الفترة التى تم تكبدها فيها إلا أنه قد لا يكون مسموحاً خصمها فى تحديد الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) إلا فى فترات مقبلة، فإن الفرق بين الأساس الضريبى لتكاليف الأبحاث المتمثلة فى المبلغ الذي ستسمح مصلحة الضرائب من خصمه خلال الفترات المقبلة وبين القيمة الدفترية والبالغة صفر يتم معالجته كفرق مؤقت ينتج عن أصل ضريبى مؤجل.

(ج) يتم توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات المحددة على أساس قيمها العادلة فى تاريخ تجميع الأعمال. وعندما يعترف بالالتزام عند الاستحواذ ولكن لا يتم خصم التكلفة المتعلقة به في تحديد الربح الضريبى إلا فى فترة لاحقة، ينشأ فرق مؤقت قابل للخصم يترتب عليه أصل ضريبى مؤجل. كما ينشأ أصل ضريبى مؤجل أيضاً عندما تكون القيمة العادلة لأصل مستحوذ عليه أقل من أساسه الضريبى. وفى كلتا الحالتين، تؤثر الأصول الضريبية المؤجلة فى الشهرة (راجع الفقرة "٦٦").

(د) بعض الأصول قد تثبت بالقيمة العادلة أو يعاد تقييمها بدون إجراء تسوية مقابلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "٢٠"). وينشأ عن ذلك فرق مؤقت قابل للخصم إذا كان الأساس الضريبى للأصل يزيد على القيمة الدفترية.

٢٧–على العكس عندما يسمح ضريبياً بخصم الفروق المؤقتة القابلة للخصم فى تحديد الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية، فإن المنافع الاقتصادية المتمثلة فى التخفيضات فى الضرائب المسددة تتدفق إلى المنشأة بشرط أن تكون هناك أرباح ضريبية تكفي لمقابلة تلك الخصومات، ولذلك لا يجوز للمنشأة أن تعترف بالأصول الضريبية المؤجلة إلا عندما يكون هناك احتمال مرجح بأن الأرباح الضريبية سوف تكون كافية لمقابلة الفروق المؤقتة القابلة للخصم.

٢٨–تكون الأرباح الضريبية متوقع توفيرها لإستخدامها فى الفرق المؤقت المسموح بخصمه عندما يكون هناك فروق ضريبية مؤقتة كافية متعلقة بنفس مصلحة الضرائب وبنفس المنشأة الخاضعة للضريبة والمتوقع ردها فى:

(أ) فى نفس الفترة التى من المتوقع فيها رد الفرق المؤقت المسموح بخصمه.

(ب) فى الفترات التى من الممكن فيها ترحيل الخسائر الضريبية الناتجة من أصل ضريبى مؤجل.

فى مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل فى الفترة التى نشأ فيها الفرق الضريبى المؤقت.

٢٩–إذا كان من المتوقع أن تكون الأرباح الضريبية المستقبلية غير كافية لمقابلة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة بعد الأخذ فى الاعتبار أى فروق مؤقتة قابلة للخصم من الربح الضريبى فينبغى الاعتراف بالفروق المؤقتة الخاضعة فى حدود الأرباح الضريبية المتوقعة

وتكوين الأصول الضريبية المؤجلة على هذا الأساس، إلا أنه قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبى زيادة الربح الضريبى المستقبلى بما يسمح باستيعاب كامل أو قدر أكبر من الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وبالمثل قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبى زيادة الأرباح الضريبية المستقبلية لاستيعاب كامل أو قدر أكبر من الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم (راجع أيضاً الفقرتين "٣٣" و"٣٤"). ويعتمد التخطيط الضريبى على التشريع الضريبى السارى والاستفادة مما يتيحه هذا التشريع من فرص زيادة الربح الضريبى، ومن أمثلة ما تتيحه بعض التشريعات الضريبية فى هذا المجال ما يلي:

- بيع وإعادة استئجار بعض الأصول التى ارتفعت قيمتها السوقية دون أن يقابل هذا الارتفاع تعديل بالزيادة فى أساسها الضريبى.
- بيع أصل يدر دخلاً غير خاضع للضريبة وشراء استثمار آخر بدلاً منه يدر دخلاً خاضعاً للضريبة.

٣٠ – ملغاة.

٣١ – ملغاة.

٣٢ – ملغاة.

الشهرة

٣٢أ – إذا كان الرصيد الدفترى للشهرة الناتجة عن تجميع أعمال أقل من أساسها الضريبى فإن الفرق يؤدى إلى ظهور أصل ضريبى مؤجل. ويتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل من الاعتراف الأولى للشهرة كجزء من المحاسبة عن تجميع الأعمال إلى المدى الذي يتوقع فيه أن الربح الضريبى سيتحقق والذي سيتم عن طريقه أستخدام الفرق المؤقت القابل للخصم.

الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام

٣٣ – من بين الحالات التى ينشأ عنها أصل ضريبى مؤجل عند الاعتراف الأولى بأحد الأصول، خصم قيمة منحة غير خاضعة للضريبة من قيمة الأصل المرتبطة بها للوصول إلى قيمته الدفترية دون أن يقابل ذلك خصماً مماثلاً للأغراض الضريبية لتحديد قيمة الأصل القابلة للإهلاك، أى أساسه الضريبى، وعندئذ تكون القيمة الدفترية للأصل أقل من أساسه الضريبى ويترتب على ذلك نشأة فرق مؤقت قابل للخصم.

كذلك قد تعامل المنح محاسبياً كإيراد مؤجل وينشأ عن ذلك فرق بين هذا الإيراد المؤجل وأساسه الضريبى البالغ صفراً، ويترتب على ذلك أيضاً فرق مؤقت قابل للخصم.
وأيا كانت الطريقة المحاسبية التى ستتبعها المنشأة فى عرض الأصل المرتبط بمنحة فإنه لا يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب على ذلك للسبب الموضح فى الفقرة "٢٢".

الخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم

٣٤ – **يترتب على الخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم نشأة أصل ضريبى مؤجل يتم الاعتراف به إلى المدى الذي يكون فيه من المرجح تحقق ربح ضريبى فى المستقبل يكون كافياً لمقابلة تلك الخسائر المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم.**

٣٥ – القواعد التى تحكم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن ترحيل الخسائر الضريبية والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم هى نفسها التى تحكم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة القابلة للخصم. ومع ذلك فإن وجود خسائر ضريبية مرحلة يمثل دليلاً قوياً على أن الربح الضريبى فى المستقبل قد لا يكون متاحاً، ولذلك فإن المنشأة التى يكون لديها خسائر حديثة يجب ألا تعترف بالأصل الضريبى المؤجل الناشئ عن تلك الخسائر أو عن الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم إلا فى حدود ما يكون لديها من فروق مؤقتة خاضعة للضريبة أو ما يكون لديها من أدلة أخرى مقنعة بان الربح الضريبى سوف يكون كافياً لمقابلة الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم. وفى مثل هذه الحالات فإن الفقرة "٨٢" تطلب الإفصاح عن قيمة الأصل الضريبى المؤجل وبيان الأدلة التى تؤيد الاعتراف به.

٣٦ – عند تقدير مدى احتمال وجود ربح ضريبى كاف لمقابلة الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم تدرس المنشأة الشروط التالية:

(أ) ما إذا كان يتوفر للمنشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة يترتب عليها مبالغ خاضعة للضريبة كافية لمقابلة الخسائر المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم.

و (ب) ما إذا كان من المرجح أن يتوفر للمنشأة أرباح ضريبية كافية لاستيعاب الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم.

و (ج) ما إذا كانت الخسائر الضريبية المرحلة قد نتجت من أسباب محددة من غير المرجح تكرارها.

و (د) ما إذا كانت هناك فرص للتخطيط الضريبى (راجع الفقرة "٢٩") يمكن للمنشأة استغلالها لتحقيق ربح ضريبى خلال الفترة المتاحة للاستفادة بالخسائر المرحلة والحق الضريبى غير المستخدم.

ولا يجوز للمنشأة الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل فى حالة ما إذا كان من غير المحتمل وجود ربح ضريبى كاف لمواجهة الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم.

إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

٣٧ -تقوم المنشأة بإعادة تقدير موقف الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فى تاريخ نهاية كل فترة مالية وتعترف بالأصول الضريبية المؤجلة التى لم تعترف بها من قبل إلى المدى الذي أصبح من المرجح معه مستقبلاً وجود ربح ضريبى يسمح باستيعاب قيمة الأصل الضريبى المؤجل، على سبيل المثال: التحسن فى الظروف التجارية قد يزيد من احتمال قدرة المنشأة على توليد ربح ضريبى كاف فى المستقبل لمقابلة الأصل الضريبى المؤجل وفق المعايير الموضحة فى الفقرة "٢٤" أو "٣٤". مثال آخر عندما تعيد المنشأة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة فى تاريخ تجميع الأعمال أو التواريخ التالية (راجع الفقرتين "٦٧" و"٦٨").

الاستثمارات فى شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة

٣٨ -تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح القيمة الدفترية للاستثمارات فى الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الشقيقة أو الحصص فى المشروعات المشتركة مختلفة عن الأساس الضريبى (الذي يكون غالباً بالتكلفة) لذلك الاستثمار أو تلك الحصة، مثل هذه الفروق قد تنشأ فى عدد من الظروف المختلفة. على سبيل المثال:

(أ) وجود أرباح غير موزعة لدى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.

و (ب) فروق تقييم العملة عندما تكون الشركة الأم والشركات التابعة قائمة فى دول مختلفة.

و (ج) تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار فى شركة شقيقة لتعادل قيمته الاستردادية.

وقد تختلف الفروق المؤقتة فى القوائم المالية المجمعة عن الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك الاستثمار فى القوائم المالية المستقلة للشركة الأم إذا كانت الشركة الأم تثبت الاستثمار فى قوائمها المالية المستقلة بالتكلفة أو بقيم إعادة التقييم.

٣٩ – **على المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والحصص فى المشروعات المشتركة فيما عدا الحالات التى يتوافر فيها كلا الشرطين التاليين:**

(أ) أن تكون الشركة الأم أو المستثمر أو صاحب الحصة قادراً على أن يتحكم فى توقيت عكس الفروق المؤقتة.

و (ب) أن يكون من المرجح أن الفروق المؤقتة لن تعكس فى المستقبل المنظور.

٤٠ – إذا كانت الشركة الأم تتحكم فى سياسة توزيع الأرباح فى شركتها التابعة، فهى بهذا تكون قادرة على التحكم فى توقيت عكس أو استرداد الفروق المؤقتة المرتبطة بهذا الاستثمار (بما فى ذلك الفروق المؤقتة الناشئة ليس فقط من الأرباح غير الموزعة ولكن أيضاً من أية فروق تقييم للعملات الأجنبية). بالإضافة إلى ذلك، فإنه من غير العملى عادة تحديد قيمة ضريبة الدخل التى يمكن أن تسدد عند عكس الفروق المؤقتة، ولذلك عندما تقرر الشركة الأم عدم توزيع أرباح شركتها التابعة فى المستقبل المنظور فإنها لا تعترف بالالتزام الضريبى المؤجل، ويطبق نفس الأمر على الاستثمارات فى الفروع.

٤١ – يتم قياس الأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بعملة التعامل (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية"). فإذا حدد الربح أو الخسارة الضريبية بعملة أخرى (ومن ثم، حدد الأساس الضريبى للأصول والالتزام ذات الطبيعة غير النقدية بنفس تلك العملة الأجنبية) فإن التغيرات فى أسعار الصرف ينشأ عنها فروق مؤقتة ويترتب عليها الاعتراف بالتزام أو أصل ضريبى مؤجل (وفقاً للفقرة "٢٤") ويتم إدراج مثل هذه الضريبة المؤجلة فى الأرباح والخسائر (راجع الفقرة "٥٨").

٤٢ – لا يستطيع المستثمر فى شركة شقيقة أن يسيطر على تلك الشركة وعادة لا يكون فى وضع يسمح له بتحديد سياسة توزيع أرباحها، ولذلك فإذا لم يكن هناك إتفاق يقضى بعدم توزيع أرباح الشركة الشقيقة فى المستقبل المنظور، يكون على المستثمر الاعتراف

بالالتزام الضريبى المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المتعلقة بالاستثمار فى الشركة الشقيقة. وفى بعض الحالات، قد يكون المستثمر غير قادر على تحديد قيمة الضريبة التى يمكن أن تدفع إذا تم استرداد تكلفة الاستثمار فى الشركة الشقيقة، ولكنه يستطيع أن يحدد أنها سوف تساوى أو تزيد عن مبلغ معين يمثل حداً أدنى. فى مثل هذه الحالات يتم قياس الالتزام الضريبى المؤجل على أساس هذا المبلغ.

٤٣ - تنظم الترتيبات أو الاتفاقات بين أصحاب الحصص فى المشروع المشترك عادة عملية توزيع الأرباح وتحدد ما إذا كانت القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح تتطلب موافقة كل الشركاء أو أغلبية محددة منهم. وعندما يكون صاحب الحصة قادراً على التحكم فى توزيع الأرباح بحيث لا يكون من المنتظر أن يتم توزيع أرباح فى المستقبل المنظور، فإنه لا يعترف بالالتزام الضريبى المؤجل.

٤٤ - تعترف المنشأة بالأصل الضريبى المؤجل لكل الفروق المؤقتة القابلة للخصم الناشئة من الاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة وحصص الملكية فى المشروعات المشتركة إلى المدى الذي يكون من المرجح فيه:

(أ) أن الفروق المؤقتة سوف تعكس (أى تصبح مقبولة ضريبياً كخصومات) فى المستقبل المنظور.

و (ب) وجود ربح ضريبى مستقبلاً يمكن استخدامه لهذه الفروق المؤقتة.

٤٥ - لتقرير ما إذا كان يتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل للفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والحصص فى المشروعات المشتركة من عدمه تعتمد المنشأة على الإرشادات الواردة فى الفقرة "٢٨".

القياس

٤٦ - تقاس قيم الالتزام (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة بالقيمة المتوقع سدادها إلى (استردادها من) الإدارة الضريبية، باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) السارية فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

٤٧ - يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام أسعار الضرائب المتوقع أن تكون مطبقة فى الفترة التى يتحقق خلالها الوفر الضريبى أو تسدد خلالها الضرائب بالزيادة استرشاداً بأسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التى صدرت حتى تاريخ نهاية الفترة المالية أو فى سبيلها لأن تصدر.

٤٨ - يتم عادة قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التى تم إصدارها فعلاً.

٤٩ - فى حالة أستخدام أسعار ضريبية بنظام الشرائح يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية بإستخدام متوسط الأسعار الذي من المتوقع تطبيقه على الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) خلال الفترات التى من المتوقع أن يتم فيها عكس الفروق المؤقتة.

٥٠ - ملغاة

٥١ - يجب أن تعكس عملية قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الآثار الضريبية التى يتوقع أن تحدث مستقبلاً على أساس توقعات المنشأة فى تاريخ نهاية الفترة المالية عن الطريقة التى سيتم بها استرداد أو سداد القيمة الدفترية لأصولها والتزامها.

٥١أ - ملغاة.

٥١ب - ملغاة.

٥٢ - ملغاة.

٥٣ - لا يتم خصم الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة إلى قيمتها الحالية.

٥٤ - يتطلب تحديد القيمة الحالية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بدرجة يعتمد عليها جدولة زمنية لتوقيت تسوية كل فرق مؤقت، وحيث إنه فى معظم الحالات تكون مثل هذه الجدولة غير عملية أو معقدة بصورة كبيرة. ولذلك فإنه من غير المناسب أن يتم خصم الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة إلى قيمتها الحالية.

٥٥ - تتحدد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام. حتى إذا كانت هذه القيمة الدفترية محسوبة على أساس القيمة الحالية، كما فى حالة الالتزام مقابل مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)).

٥٦ - يتم مراجعة القيمة الدفترية للأصل الضريبى فى تاريخ نهاية كل فترة مالية، ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل الضريبى المؤجل عندما يصبح من غير المحتمل أن يسمح الربح الضريبى المستقبلى باستيعاب الأصل الضريبى المؤجل أو جزء منه. ويلغى هذا التخفيض ليعود الأصل الضريبى المؤجل لقيمته السابقة عندما يصبح من المرجح أن يتحقق ربح ضريبى كاف لمقابلة الأصل الضريبى المؤجل.

الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة

٥٧- تتم المحاسبة عن الآثار المتعلقة بالضريبة الجارية والمؤجلة للعملية أو الحدث بنفس الطريقة التى تتم بها المحاسبة عن تلك العملية أو ذلك الحدث. (راجع الفقرات من "٥٨" إلى "٦٨ج") التى تتناول هذا المبدأ.

البنود التى يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر

٥٨- يعترف بالضريبة الجارية وبالضريبة المؤجلة كإيراد أو كمصروف وتدرج فى ربح أو خسارة الفترة، فيما عدا الحالات التى تنشأ فيها الضريبة من:

(أ) عملية أو حدث يعترف به – فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة – خارج الأرباح أو الخسائر سواء فى قائمة الدخل الشامل الأخرى أو ضمن حقوق الملكية مباشرة (راجع الفقرات من "٦١أ" إلى "٦٥").

أو (ب) تجميع الأعمال (بخلاف استحواذ منشأة استثمارية، كما عُرفت في معيار المحاسبة المصري (٤٢) القوائم المالية المجمعة، لمنشأة تابعة يجب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر) (راجع الفقرات من "٦٦" إلى ٦٨").

٥٩- تنشأ معظم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يدرج الإيراد أو المصروف ضمن الربح المحاسبى فى فترة بينما يدخل فى حساب الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى فترة مختلفة. فى مثل هذه الحالات يعترف بالضريبة المؤجلة فى قائمة الدخل. من أمثلة ذلك عندما:

(أ) يتم إدراج التوزيعات من الاستثمارات ضمن الربح المحاسبى على أساس استحقاق زمني طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) بينما قد تدرج فى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) على أساس مختلف.

(ب) تتم رسملة تكلفة الأصول غير الملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣)، ويجرى استهلاكها فى الأرباح أو الخسائر فى حين قد تخصم للأغراض الضريبية عند إنفاقها.

٦٠- قد تتغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على الرغم من عدم حدوث تغيير فى مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها، ويمكن أن يحدث هذا على سبيل المثال من:

(أ) التغير فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب.

(ب) إعادة تقييم مدى إمكانية استيعاب الأرباح الضريبية المستقبلية لقيمة الأصل الضريبى المؤجل.

(ج) التغير فى الأسلوب المتوقع لاسترداد قيمة الأصل.

ويعترف بالضريبة المؤجلة فى قائمة الدخل ما لم تكن مرتبطة ببنود سبق تحميلها أو إضافتها إلى حقوق الملكية. (راجع الفقرة "٦٣").

البنود التى يعترف بها خارج الأرباح أو الخسائر

٦١- ملغاة

٦١أ- يعترف بالضرائب الجارية والضرائب المؤجلة خارج الأرباح أو الخسائر إذا كانت تتعلق ببنود تم الاعتراف بها - فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة -خارج الأرباح أو الخسائر. وبالتالي فإن الضرائب الجارية والضرائب المؤجلة والمتعلقة ببنود تم الاعتراف بها فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة:

(أ) فى الدخل الشامل الآخر يتم الاعتراف بها فى الدخل الشامل الآخر.

(ب) مباشرة فى حقوق الملكية يتم الاعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية.

٦٢- تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة بأن يعترف بها فى الدخل الشامل الآخر. ومن أمثلة هذه البنود ما يلي:

(أ) ملغاة.

(ب) ملغاة.

(ج) فروق تقييم العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية للأنشطة الأجنبية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)).

(د) ملغاة.

٦٢أ- تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة أن تضاف أو تحمل مباشرة على حقوق الملكية ومن أمثلة هذه البنود ما يلي:

(أ) تسوية الرصيد الإفتتاحى للأرباح المرحلة الناتجة عن التغيير فى سياسة محاسبية تم تطبيقها بأثر رجعى أو بتصحيح خطأ (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)).

(ب) المبالغ الناتجة عن الاعتراف الأولى لمكون حقوق ملكية فى أداه مالية مركبة (راجع فقرة "٢٣").

٦٣- قد يصعب فى بعض الحالات الاستثنائية تحديد قيمة كل من الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة المرتبطة بالبنود المضافة أو المحملة على حقوق الملكية. وقد توجد هذه الحالة على سبيل المثال عندما:

(أ) يكون هناك أسعار ضريبة دخل تدريجية ويكون من الصعب تحديد السعر الذي سيطبق على مكون محدد من الربح المحاسبى (الخسارة المحاسبية) التى تم فرض الضريبة عليه.

(ب) يكون التغير فى سعر الضريبة أو الأحكام الضريبية الأخرى المؤثرة فى أصل أو التزام ضريبى مؤجل مرتبط (كلياً أو جزئياً) ببند سبق الاعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

(ج) تقرر المنشأة الاعتراف بأصل ضريبى مؤجل أو أنه يجب تخفيضه ويكون الأصل الضريبى المؤجل متعلقاً (كله أو جزء منه) ببند سبق الاعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

فى مثل هذه الحالات تحدد الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة ببنود أضيفت أو حملت على حقوق الملكية على أساس توزيع نسبى مقبول للضرائب الجارية والمؤجلة للمنشأة أو باتباع أية طريقة أخرى تكون أكثر مناسبة للتوزيع فى مثل هذه الظروف.

٦٤- **ملغاة.**

٦٥- عندما يتم إعادة تقييم الأصل للأغراض الضريبية وتكون إعادة التقييم هذه متعلقة بإعادة التقييم المحاسبى لهذا الأصل فى فترة سابقة أو لفترة مستقبلية، فإن الآثار الضريبية لكل من إعادة التقييم المحاسبى والتسوية فى الأساس الضريبى للأصل يتم الاعتراف بها فى الدخل الشامل الآخر فى الفترات التى حدثت فيها، أما إذا كانت إعادة التقييم للأغراض الضريبية غير مرتبطة بإعادة تقييم محاسبى فى فترة سابقة أو فترة مستقبلية، فيعترف بالآثار الضريبية في الأرباح أو الخسائر.

٦٥أ- عندما تقوم المنشأة بإجراء توزيعات أرباح أسهم لمساهميها قد يتطلب منها استقطاع جزء من تلك التوزيعات كضريبة عن المساهمين، ويتم تحميل هذا المبلغ المدفوع أو المستحق الدفع للسلطات الضريبية على حقوق الملكية كجزء من أرباح الأسهم.

الضريبة المؤجلة الناتجة عن تجميع الأعمال

٦٦- كماهو موضح بالفقرتين "١٩"و"٢٦ج"، قد تنشأ الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال، وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال"، تعترف المنشأة بالأصول الضريبية المؤجلة (إلى المدى الذي يفى بمعايير الاعتراف الموضحة فى الفقرة "٢٤") أو الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول والتزمات محددة فى تاريخ الاستحواذ.

وبالتبعية فإن هذه الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تؤثر فى الشهرة أو فى الزيادة فى حصة المستحوذ فى القيمة العادلة لصافي الأصول والالتزامات المحددة عن تكلفة الاستحواذ. ومع هذا فطبقاً للفقرة "١٥أ"، لا تعترف المنشأة بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الاعتراف الأولى بالشهرة إذا كان التشريع الضريبى لا يعترف أصلاً بإهلاك الشهرة أو تخفيض قيمتها.

٦٧- كنتيجة لتجميع الأعمال فإن توقعات استرداد الأصل الضريبى المؤجل الناشئ قبل الأستحواذ قد تتغير وقد يعتبر المستحوذ أنه من المحتمل أن يسترد الأصل الضريبى المؤجل غير المعترف به قبل تجميع الأعمال، على سبيل المثال قد يصبح المستحوذ قادراً على استخدام الخسائر الضريبية المرحلة خصماً من الربح الضريبى المستقبلى للمنشأة المستحوذ عليها. فى مثل هذه الحالات، يعترف المستحوذ بالأصل الضريبى المؤجل ولكن لا يحمله على تكلفة تجميع الأعمال. ولذلك لا يأخذ المستحوذ هذا الأصل الضريبى فى الحسبان عند تحديد قيمة الشهرة أو الزيادة فى حصته فى صافي القيمة العادلة لأصول والتزماتات المنشأة المستحوذ عليهاعن تكلفة الاستحواذ.

٦٨- عندما لا تتحقق شروط الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل المترتب على الخسائر الضريبية المرحلة أو غير ذلك من الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال ولكن تتحقق تلك

الشروط فى تاريخ لاحق، تعترف المنشأة بالأصل الضريبى المؤجل المستحوذ عليه والذي سيتحقق بعد تجميع الأعمال كالآتى:

(أ) يتم استخدام المزايا الضريبية المؤجلة المستحوذ عليها خلال الفترة لتخفيض القيمة الدفترية للشهرة المتعلقة بهذا الاستحواذ. فإذا كان الرصيد الدفترى للشهرة يساوي صفراً يتم الاعتراف بأى مبلغ متبقى من المزايا الضريبية المؤجلة فى الأرباح أو الخسائر.

و (ب) يتم الاعتراف بكل المزايا الضريبية المؤجلة المستحوذ عليها الأخرى فى الأرباح أو الخسائر (أو خارج الأرباح أو الخسائر إذا تطلب هذا المعيار ذلك).

الضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم

٦٨أ- قد يستحق للمنشأة خصم ضريبى (أى مبلغ قابل للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة) متعلق بمزايا عاملين دفعت بأسهم أو بخيارات أسهم أو بأية أدوات أخرى فى حقوق ملكية المنشأة. وقد يختلف مبلغ الخصم الضريبى عن مصروف المزايا المتراكم ذو الصلة وقد ينشأ فى فترة مالية لاحقة. فعلى سبيل المثال قد تعترف المنشأة بمصروف معين لإستهلاك خدمات الموظفين التى تحصل عليها كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) ولا تحصل على خصم ضريبى حتى تتم ممارسة خيارات الأسهم مع قياس الخصم الضريبى على أساس سعر أسهم المنشأة فى تاريخ ممارسة الحق.

٦٨ب- فيما يتعلق بتكاليف البحث التى تمت مناقشتها فى الفقرتين "٩" و"٢٦ (ب) " من هذا المعيار، يكون الفرق بين الأساس الضريبى لخدمات الموظفين التى تم الحصول عليها حتى تاريخه (المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية) والمبلغ المسجل بقيمة صفرهو فرق مؤقت قابل للخصم يؤدى إلى أصل ضريبى مؤجل. وإذا لم يكن المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية غير معلوم فى نهاية الفترة، فينبغى تقديره على أساس المعلومات المتوفرة فى نهاية الفترة. على سبيل المثال، إذا كان المبلغ الذي ستسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة فى تاريخ مستقبلى، فإن قياس الفرق المؤقت القابل للخصم ينبغى أن يرتكز على سعر أسهم المنشأة فى نهاية الفترة.

٦٨ج– كماهو ملاحظ فى الفقرة "٦٨ (أ) " يمكن أن يختلف مبلغ الخصم الضريبى (أو الخصم الضريبى المستقبلى المقدر)، الذي يتم قياسه وفقاً للفقرة "٦٨ (ب) " عن مصروف المزايا التراكمى ذي الصلة. وتقتضي الفقرة "٥٨" من هذا المعيار ضرورة الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كدخل أو مصروف واندماجهما فى ربح أو خسارة الفترة باستثناء القدر من الضريبة الذى ينشأ عن:

(أ) معاملة أو حدث يتم الاعتراف به فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة خارج الربح أو الخسارة.

أو (ب) إندماج الأعمال (بخلاف استحواذ منشأة استثمارية، كما عُرفت في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) القوائم المالية المجمعة، لمنشأة تابعة يجب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر).

وإذا تجاوز مبلغ الخصم الضريبى (أو الخصم الضريبى المستقبلى المقدر) مبلغ مصروف المزايا التراكمى ذى الصلة، فإن هذا يشير إلى أن الخصم الضريبى لا يرتبط فقط بمصروف المزايا وإنما يرتبط أيضاً ببند حقوق ملكية. وفى هذه الحالة، ينبغى الاعتراف بالزيادة فى الضريبة الحالية أو المؤجلة ذات الصلة بشكل مباشر فى حقوق الملكية.

العرض فى القوائم المالية

الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية

٦٩– ملغاة.

٧٠– ملغاة.

المقاصة

٧١– **تقوم المنشأة بإجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية فقط إذا:**

(أ) كان لديها حق قانونى فى إجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها.

و (ب) كانت تنوى أن تسدد الضرائب على أساس رصيد المقاصة أو أن تحصل الأصل الضريبى لتسدد الالتزام الضريبى فى نفس الوقت.

٧٢- على الرغم من أنه يتم الاعتراف بالأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية كل على حدى فإنه تجرى المقاصة بينها بقائمة المركز المالى طبقاً لأسس تماثل الأسس المتبعة بالنسبة للأدوات المالية كما وردت بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض". فعادة ما يكون للمنشأة الحق قانوناً فى إجراء مقاصة بين الأصل الضريبى الجارى والالتزام الضريبى الجارى عندما يتعلق الأمر بضرائب الدخل التى يتم التحاسب عنها لدى نفس الإدارة الضريبية ويسمح للمنشأة بأن تحصل أو تدفع فرق الضرائب على أساس المقاصة.

٧٣- عند إعداد القوائم المالية المجمعة، يسمح بإجراء المقاصة بين الأصل الضريبى الجارى لدى منشأة وبين الالتزام الضريبى الجارى لدى منشأة أخرى فى نفس المجموعة إذا كان يحق لتلك المنشآت قانوناً سداد أو تحصيل تلك الضرائب على أساس الصافي وتنوى المنشآت المذكورة سداد أو تحصيل صافي قيمة المقاصة أو تحصيل الأصل الضريبى لتسدد به الالتزام الضريبى فى نفس الوقت.

٧٤- تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى المؤجل والالتزام الضريبى المؤجل فقط إذا:

(أ) كان للمنشأة حق قانونى بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى الجارى والالتزام الضريبى الجارى.

و (ب) كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة المتصلة بضرائب الدخل المفروضة بواسطة نفس الإدارة الضريبية على:

(١) نفس المنشأة الخاضعة للضريبة.

أو (٢) الوحدات الضريبية المختلفة والتى تنوى تسوية الالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي أو لتحصيل الأصول وتسوية الالتزامات فى وقت واحد فى كل فترة مستقبلية لكل القيم الهامة للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة المتوقع سدادها أو استردادها.

٧٥- لتحاشى الحاجة إلى جدولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت، (أى عندما يصبح الفرق مسموحاً بخصمه من الربح الضريبى أو يجب إضافته لهذا الربح) يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تقوم بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى المؤجل والالتزام الضريبى المؤجل طالما كان كل من الأصل والالتزام الضريبى المؤجل يخص نفس المنشأة تجاه نفس المصلحة الضريبية، وأنه يحق للمنشأة من حيث المبدأ إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية.

٧٦- **ملغاة.**

عبء الضريبة

عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاط العادى

٧٧- **يتم عرض عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية منفرداً فى قائمة الدخل.**

فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة بالعملة الأجنبية

٧٨- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية" الاعتراف بفروق تقييم عملة معينة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يتم عرض مثل هذه الفروق فى قائمة الدخل. وبالتالي عندما توجد فروق عملة متعلقة بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ويجب الاعتراف بها فى قائمة الدخل فيمكن أن تبوب كعبء (دخل) ضريبى مؤجل إذا كان هذا العرض هو الأكثر فائدة لمستخدمى القوائم المالية.

الإفصاح

٧٩- **يتعين الافصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (الدخل) الضريبى بصورة منفصلة.**

٨٠- تتضمن مكونات عبء (دخل) الضريبة مما يلي:

(أ) عبء (دخل) الضريبة الجارية.

و (ب) أية تسويات يعترف بها خلال الفترة خاصة بضرائب جارية لفترات سابقة.

و (ج) قيمة عبء (دخل) الضريبة المؤجلة المرتبط بنشأة ورد الفروق المؤقتة.

و (د) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المرتبط بالتغير فى أسعار الضريبية أو فرض ضرائب جديدة.

و (هـ) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف حالياً بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة ولم يكن معترفاً بها أو به فى حينه ويستخدم فى الفترة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجارى.

و (و) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة ولم يكن معترفاً بها أو به فى حينه ويستخدم فى الفترة الجارية لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.

و (ز) العبء الضريبى المؤجل الذي ينشأ من تخفيض أو إلغاء تخفيض سابق لأصل ضريبى مؤجل طبقاً للفقرة "٥٦"

و (ح) قيمة عبء (دخل) الضريبة المتعلق بالتغييرات فى السياسات المحاسبية والأخطاء التى تدخل فى تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الجارية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥)، لأنه يتعذر تحديد آثارها المحاسبية بأثر رجعى.

٨١- **يتعين الإفصاح أيضاً عما يلي بصورة منفصلة:**

(أ) مجموع الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة المتعلقة بالبنود التى تحمل أو تضاف مباشرة إلى حقوق الملكية (راجع الفقرة "٦٢ (أ) ").

(أب) مبلغ ضريبة الدخل المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخرى (راجع الفقرة "٦٢" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١)).

(ب) ملغاة.

و (ج) إيضاح العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبى فى أحد أو كلا الشكلين التاليين:

(١) تسوية رقمية تربط بين عبء (دخل) الضريبة وحاصل ضرب الربح المحاسبى فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق، مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذي يحسب عليه سعر(أسعار) الضريبة المطبق.

أو (٢) تسوية رقمية تربط بين متوسط سعر الضريبة الفعلى وسعر الضريبة المطبق مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذي يحسب عليه سعر الضريبة المطبق.

و (د) إيضاح التغيرات فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة.

و (هـ) قيم الفروق المؤقتة القابلة للخصم، والخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم للأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فى قائمة المركز المالى، مع إيضاح مدة سريان كل منها قبل أن تتقادم إذا وجدت.

و (و) القيمة الكلية للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة حصص الملكية فى المشروعات المشتركة التى لم يعترف بالالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة عليها (راجع الفقرة "٣٩").

و (ز) بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية المرحلة والحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم ما يلي:

(١) قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

(٢) قيمة دخل أو عبء الضريبة المؤجل المعترف به فى قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضح من التغيرات فى القيم المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

و (ح) فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة يوضح العبء الضريبى المرتبط بـ:

(١) الربح أو الخسارة المترتبة على عدم إستمرار العملية.

و (٢) الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعملية غير المستمرة خلال الفترة مع الأرقام المقارنة لكل فترة سابقة معروضة بالقوائم المالية.

و (ط) ملغاة.

و (ى) إذا تسببت عملية إندماج أعمال والتى تكون فيها المنشأة هى المنشأة المستحوذة فى تغيير فى المبلغ المعترف به قبل الاستحواذ كأصل ضريبى مؤجل (راجع الفقرة "٦٧") ، يتم الإفصاح عن قيمة ذلك التغيير.

و (ك) إذا لم يتم الاعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة التى تم الحصول عليها فى عملية إندماج أعمال فى تاريخ الاستحواذ ولكن تم الاعتراف بها بعد تاريخ الاستحواذ (راجع الفقرة "٦٨") ، يتم وصف للحدث أو التغيير فى الظروف التى تسببت فى الاعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة.

٨٢- تفصح المنشأة عن قيمة أى أصل ضريبى مؤجل وما استند إليه من أدله للاعتراف به عندما يتوافر الشرطان التاليان معاً:

(أ) استخدام الأصل الضريبى المؤجل يعتمد على تحقق أرباح ضريبية مستقبلية تزيد عن الأرباح الناشئة من عكس الفروق الضريبية الخاضعة للضريبة الناتجة عند الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل.

و (ب) تعرض المنشأة لخسارة فى الفترة الجارية أو الفترة السابقة فى الدولة التى يرتبط بها الأصل الضريبى المؤجل.

٨٢أ– ملغاة.

٨٣– **ملغاة.**

٨٤– تمكن الافصاحات المطلوبة بالفقرة "٨١ (ج) " مستخدمى القوائم المالية فى فهم العلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبى والربح المحاسبى خاصة عندما تكون تلك العلاقة غير عادية أو غير مباشرة، كما تمكنهم من إدراك العوامل الرئيسية التى قد تؤثر فى هذه العلاقة مستقبلاً. فالعلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبى والربح المحاسبى قد تتأثر بعوامل متعددة مثل وجود إيراد معفى من الضريبة أو مصروفات غير قابلة للخصم عند تحديد صافي الربح (الخسارة) الضريبى أو بوجود خسارة ضريبية مرحلة، كما قد تتأثر بأسعار الضريبة الأجنبية.

٨٥– فى إيضاح العلاقة بين مصروف (إيراد) الضريبة والربح المحاسبى، تستخدم المنشأة سعر الضريبة الذي يمكن أن يوضح المعلومات بأفضل صورة ممكنة لمستخدمى القوائم المالية. وغالباً ما يكون هذا السعر هو سعر الضريبة المحلى فى الدولة المقيمة بها المنشأة، إلا انه فى حالة ما إذا كانت المنشأة تباشر نشاطها فى عدة دول يكون من الأفضل إعداد تسوية منفصلة لكل دولة على حدى.

والمثال التالي يوضح كيف يمكن أن يؤثر اختيار سعر الضريبة فى عرض التسوية الرقمية المشار إليها:

مثال يوضح الفقرة "٨٥"

فى عام ٢٠٠٩ حققت منشأة ربحاً محاسبياً فى الدولة المقيمة بها (دولة أ) قدره ١٥٠٠ (٢٠٠٨: ٢٠٠٠) وفى الدولة (ب) قدره ١٥٠٠ (٢٠٠٨: ٥٠٠). سعر الضريبة فى الدولة (أ) ٣٠% وفى الدولة (ب) ٢٠%. فى الدولة (أ) توجد مصروفات غير قابلة للخصم الضريبى قدرها ١٠٠ (٢٠٠٨: ٢٠٠).

وفيما يلي مثال على التسوية للوصول إلى معدل الضريبة المحلى:

	عام ٢٠٠٩	عام ٢٠٠٨	
الربح المحاسبى	٣٠٠٠	٢٥٠٠	
الضريبة على أساس سعر الضريبة المحلى ٣٠%	٩٠٠	٧٥٠	
الأثر الضريبى للمصروفات غير القابلة للخصم	٣٠	٦٠	(١٠٠ × ٣٠%) ، (٢٠٠×٣٠%)
أثر سعر الضريبةالمنخفض فيالدولة (ب) (٣٠%-٢٠%)	(١٥	(٥٠)	(١٥٠٠×١٠%) ، (٥٠٠×١٠%)
عبء الضريبة	٧٨٠	٧٦٠	

وفيما يلي مثال للتسوية المعدة على أساس تجميع التسويات المنفصلة لكل دولة على حدى. وفى ظل هذه الطريقة لا يظهر فى التسوية أثر للفرق المترتب على اختلاف سعر الضريبة فى الدولة (أ) عن سعرها فى الدولة (ب). يتبين من ذلك أنه إما إن تختار المنشأة سعر الضريبة الأنسب لها وتوضح الأثر المترتب على سعر الضريبة الآخر، وإما أن توضح الأثر الضريبى المترتب على وجود أرباح فى أكثر من دولة.

	عام ٢٠٠٩	عام ٢٠٠٨	
الربحالمحاسبى	٣٠٠٠	٢٥٠٠	
الضريبة على أساس سعر الضريبة المطبق فى كل دولة	٧٥٠	٧٠٠	(١٥٠٠ × ٣٠%) +(١٥٠٠× ٢٠%) (٢٠٠٠ × ٣٠%) +(٥٠٠ × ٢٠%)
الأثرالضريبى للمصروف غير القابل للخصم	٣٠	٦٠	
عبءالضريبة	٧٨٠	٧٦٠	

٨٦- متوسط سعر الضريبة الفعلي هو عبء (إيراد) الضريبة مقسوماً على صافي الربح المحاسبى.

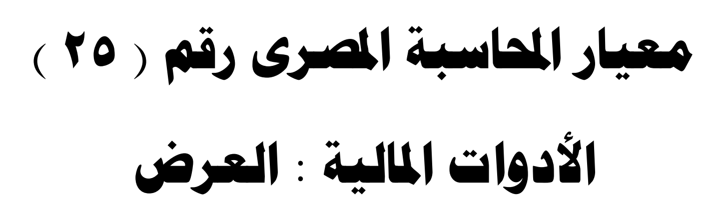
٨٧- قد يكون من غير العملى أن تحسب قيمة الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها الناشئة عن الاستثمارات فى شركات تابعة، وفروع وشركات شقيقة وحصص الملكية فى المشروعات المشتركة (راجع الفقرة "٣٩"). فى مثل هذه الحالات يتطلب هذا المعيار أن يفصح عن القيمة الإجمالية للفروق المؤقتة المتعلقة بتلك الاستثمارات دون ضرورة الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة على تلك الفروق. واستثناء من ذلك إذا كان من العملى تحديد قيم الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فإن هذا المعيار يشجع فى هذه الحالة على الإفصاح عن قيم تلك الالتزامات خاصة إذا كان ذلك يعود بالفائدة على مستخدمى القوائم المالية.

٨٧أ – ملغاة.

٨٧ب – ملغاة.

٨٧ج – ملغاة.

٨٨- على المنشأة الافصاح عن أى التزامات أو أصول محتملة الحدوث متعلقة بالضرائب وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة". وقد تنشأ مثل هذه الالتزامات أو الأصول محتملة الحدوث فى مجال الضرائب عن نزاعات مع الإدارة الضريبية لم تحل حتى تاريخ إعداد القوائم المالية. كذلك على المنشأة أن تفصح عن أى تعديلات فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب تكون قد صدرت أو أعلن عنها بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وما قد يترتب عليها من آثار ضريبية هامة على كل من الضريبة الجارية والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٧) " الأحداث التى تقع بعد الفترة المالية ").



معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥)

الأدوات المالية : العرض

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)

الأدوات المالية: العرض

المحتويات	من الفقـــرة
هدف المعيار	٢
نطاق المعيار	٤
تعريفات (راجع أيضاً الفقرات "أت٣" إلى "أت٢٣")	١١
العرض	١٥
الالتزامات وحقوق المساهمين (راجع أيضاً الفقرات "أت١٣" إلى "أت١٤ي" و"أت٢٥" إلى "أت٢٩أ")	١٥
الأدوات المالية المركبة (راجع أيضاً الفقرات "أت٣٠" إلى "أت٣٥")	٢٨
أسهم الخزينة (راجع أيضاً الفقرة "أت٣٦")	٣٣
الفوائد وتوزيعات الأرباح والمكاسب والخسائر (راجع أيضاً الفقرة "أت٣٧")	٣٥
إجراء المقاصة بين أصل والتزام مالي (راجع أيضاً الفقرات "أت٣٨أ" إلى "أت٣٨و" و"أت٣٩")	٤٢
تاريخ السريان والقواعد الانتقالية	٩٦
ملحق (أ) إرشادات التطبيق	

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)

الأدوات المالية: العرض

هدف المعيار

١- ملغاة.

٢- الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية ضمن الالتزامات أو حقوق الملكية وإجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية. ويطبق على تبويب الأدوات المالية – من وجهة نظر المصدر – ما بين أصول مالية والتزامات مالية وأدوات حقوق الملكية وكذلك على تبويب ما يرتبط بها من فوائد ذات صلة، والأرباح والخسائر والمكاسب وكذلك الظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

٣- تعتبر مبادئ هذا المعيار مكملة لمبادئ الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية وقياسها الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية" ولمبادئ الافصاح عن المعلومات عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) " الأدوات المالية – الإفصاحات".

نطاق المعيار

٤ – على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية فيما عدا:

(أ) الاستثمارات في لشركات التابعة والشقيقة وحصص الملكية في المشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "لقوائم الملية المستقلة" أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة"، ومع هذا قد تسمح معايير المحاسبة المصرية أرقام (١٧) أو (١٨) أو(٤٢) على أن يتم لمحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). وفى هذه الحالات، تطبق المنـــشأة متطلبات هذا المعيار، كما تقوم المنشأة كذلك بتطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالاستثمارات في لشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة.

(ب) حقوق والتزامات صاحب العمل بموجب نظم مزايا العاملين، والتي يطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين".

(ج) ملغاة.

(د) العقود في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين". ومع ذلك على المنشأة تطبيق هذا المعيار على:

(١) المشتقات الضمنية داخل عقود التأمين إذا كان معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يتطلب المحاسبة عنها بصورة منفصلة.

(٢) مكونات الاستثمار التي يتم فصلها من العقود في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧)، إذا تطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) إجراء هذا الفصل.

علاوة على ذلك فعلى المصدر تطبيق هذا المعيار على عقود الضمان المالي إذا قام المصدر بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) عند الاعتراف بالعقود وقياسها، إلا أنه يجب عليه تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) إذا اختار المصدر حسب الفقرة "٤(د)" منه تطبيقه عند الاعتراف وقياسها.

(هـ) ملغاة.

(و) الأدوات المالية والعقود والالتزامات المتعلقة بمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) وذلك باستثناء:

(١) العقود التي تقع ضمن نطاق الفقرات من "٨" إلى "١٠" من هذا المعيار والتي ينطبق عليها هذا المعيار.

(٢) الفقرات "٣٣" و"٣٤" من هذا المعيار، والتي يتم تطبيقها على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو المصدرة أو الملغاة فيما يتعلق بنظم خيارات الأسهم للعاملين ونظم شراء العاملين للأسهم، وجميع النظم الأخرى للمدفوعات المبنية على أسهم.

٥ – ملغاة.

٦ – ملغاه.

٧ – ملغاة.

٨- يطبق هذا المعيار على عقود شراء أو بيع البنود غير المالية التي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة الأدوات المالية كما لو كانت تلك العقود أدوات مالية وذلك باستثناء العقود التي يتم الدخول فيها واستمرار الاحتفاظ بها لأغراض استلام أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام. ولكن يتم تطبيق هذا المعيار على العقود التي تخصصها المنشأة للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقاً للفقرة "٥,٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية".

٩- هناك طرق متعددة لتسوية عقود شراء أو بيع البنود غير المالية بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية وتتضمن الحالات التالية:

(أ) عندما تسمح بنود العقد لأحد أطرافه بتسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة الأدوات المالية.

و(ب) عندما تكون المقدرة على التسوية بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية غير صريحة في شروط العقد ولكن لدى المنشأة ممارسات سابقة في تسوية عقود مثيلة بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية (إما مع الطرف الآخر للعقد أو بالدخول في عقود مقاصة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو نهايته).

و(ج) عندما يكون للمنشأة ممارسات سابقة فعلية في عقود مثيلة في استلام مضمون العقد وإعادة بيعه خلال فترة زمنية قصيرة من تاريخ الاستلام بغرض تحقيق أرباح من التقلبات قصيرة المدى في الأسعار أو هامش الربح.

و(د) عندما تكون البنود غير المالية موضوع العقد قابلة للتحويل بسهولة إلى نقدية.

ولا يتم الدخول في العقد الذي تنطبق عليه الفقرة "ب " أو "ج" بغرض استلام أو تسليم بنود غير مالية طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام وعليه فإنه يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

أما العقود الأخرى والتي تنطبق عليها الفقرة "٨" فيتم تقييمها لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها واستمرار الاحتفاظ بها بغرض تسليم أو استلام البند غير المالي طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام وعليها يتم تحديد ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

١٠–تقع ضمن نطاق هذا المعيار العقود المكتوبة لحق خيار شراء أو بيع بنود غير مالية والتي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو عن طريق مبادلة الأدوات المالية على النحو الوارد بالفقرة "٩ (أ)" أو "٩ (د)" ولا يكون الدخول في مثل هذه العقود بغرض استلام أو تسليم البند غير المالي طبقاً لاحتياجات المنشأة المتوقعة من المشتريات أو المبيعات أو الاستخدام.

تعريفات (راجع أيضاً الفقرات من "أت٣" إلى "أت ٢٣")

١١–تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>الأداة المالية:</u> هي أي عقد يؤدى إلى نشأة أصل مالي لمنشأة والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.

<u>الأصل المالي</u>: هو أي أصل يكون إما:

(أ) نقدية.

أو(ب) أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.

أو(ج) حق تعاقدي:

(١) لاستلام نقدية أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى.

أو (٢) لمبادلة الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح لمصلحة المنشأة.

أو(د) عقد سيتم أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون:

(١) من غير المشتقات وتكون – أو قد تكون – المنشأة ملتزمة بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها.

أو (٢) مشتقة سيتم – أو قد يتم – تسويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر، مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها. ولهذا الغرض لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات المالية المحملة بحق إعادة البيع والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرات "١٦أ" و"١٦ب" أو الأدوات التي تفرض على المنشأة التزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية والمبوبة كأدوات حوق ملكية طبقاً للفقرات "١٦ج" و"١٦د" أو التي تكون هي نفسها عقود للاستلام أو التسليم المستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها.

الالتزام المالي: هو أي التزام يكون إما:

(أ) التزاماً تعاقدياً:

(١) لتسليم النقدية أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى.

أو (٢) لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح في غير مصلحة المنشأة.

أو(ب) عقد سيتم – أو قد تتم – تسويته في أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون:

(١) من غير المشتقات وتكون – أو قد تكون – المنشأة ملتزمة بموجبه بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها

أو(٢) مشتقة سيتم – أو قد تم – تسويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر، مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها، ولهذا الغرض فإن الحقوق أو الخيارات أو الضمانات للاستحواذ على عدد محدد من أدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها مقابل مبلغ محدد من أي عملة تعتبر أدوات حقوق ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق أو الخيارات أو الضمانات على الملاك الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية غير المشتقة بالنسبة والتناسب بينهم ولهذا الغرض أيضاً لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات المالية المحملة بحق إعادة البيع والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرات "١٦أ" و"١٦ب" أو الأدوات التي تفرض على المنشأة التزام بتسلم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرات "١٦ج" و"١٦د" أو التي تكون هي نفسها عقود للاستلام أو التسليم المستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها.

وكاستثناء من هذا، يتم تبويب الأداة التي تستوفى تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إن كانت لها جميع الصفات وتستوفى كافة الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ"، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج"، "١٦د".

أداة حقوق الملكية: هي أي عقد يثبت الحق في باقى أصول منشأة بعد خصم جميع التزاماتها.

<u>القيمة العادلة</u>: السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥).

<u>الأداة المحملة بحق إعادة البيع</u>: هي الأداة المالية التي تعطى لحاملها الحق في إعادة بيع الأداة إلى مصدرها مقابل نقدية أو أي أصل مالي آخر أو لتي تعاد تلقائياً إلى مصدرها في حالة وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أو في حالة وفاة أو تقاعد حامل الأداة.

١٢–تم تعريف المصطلحات التالية في ملحق (أ) من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) وفي الفقرة "٩" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" وتستخدم في هذا المعيار بنفس المعنى الوارد في معياري المحاسبة المصريين رقمي (٢٦) و(٤٧).

- التكلفة المستهلكة للأصل المالي أو الالتزام المالي.
- الاستبعاد من الدفاتر.
- المشتقة.
- طريقة الفائدة الفعلية.
- عقد الضمان المالي.
- الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.
- الارتباط المؤكد.
- المعاملة المتوقعة.
- فعالية التغطية.
- البند المغطى.
- أداة التغطية.
- محتفظ به للمتاجرة.
- شراء أو بيع بالطريقة المعتادة.
- تكلفة المعاملة.

١٣-يطلق في هذا المعيار لفظ "عقد" أو "تعاقدي" على أي اتفاق بين طرفين أو أكثر يكون له آثار اقتصادية واضحة ويكون للأطراف اختيار ضئيل - أو لا يكون لهم اختيار بالمرة - لتجنب تلك الآثار حيث يكون ذلك الاتفاق نافذاً بحكم القانون، وعليه فإن العقود والأدوات المالية يمكن أن تأخذ صوراً متعددة ولا يتحتم أن تكون مكتوبة.

١٤-يقصد بلفظ "منشأة" في هذا المعيار الأفراد والشركات والمؤسسات والصناديق والهيئات الحكومية.

العرض

الالتزامات وحقوق المساهمين (راجع كذلك الفقرات من "أت ١٣" إلى "أت١٤ى" ومن "أت ٢٥" إلى "أت ٢٩أ")

١٥-عند الاعتراف الأولى يتعين على مصدر الأداة المالية تبويب الأداة أو مكوناتها كأصل مالي أو التزام مالي أو أداة حقوق ملكية وفقاً لجوهر الاتفاق التعاقدي وتعريفات الأصل المالي أو الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية.

١٦-عندما يقوم مصدر الأداة بتطبيق التعريفات الواردة في الفقرة "١١" لتحديد ما إذا كانت الأداة المالية أداة حقوق ملكية وليست التزاماً مالياً، فإن الأداة تكون أداة حقوق ملكية عندما -وفقط عندما -يتوافر الشرطان التاليان (أ) و(ب) معاً.

(أ) لا تتضمن الأداة أي التزام تعاقدي:

(١) لدفع النقدية أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى.

أو (٢) لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط قد تكون في غير مصلحة المصدر.

و(ب) إذا كان سيتم - أو قد يتم -تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته، فتكون الأداة:

(١) أداة مالية غير مشتقة لا تتضمن التزاماً تعاقدياً على المصدر لتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته.

أو(٢) مشتقة سيتم تسويتها فقط بواسطة المصدر، الذي يقوم بمبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر بعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته، ولهذا الغرض فإن الحقوق أو الخيارات أو الضمانات للاستحواذ على عدد

محدد من أدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها مقابل مبلغ محدد من أي عملة تعتبر أدوات حقوق ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق أو الخيارات أو الضمانات على الملاك الحاليين لنفس فئة أدوات حقوق الملكية غير المشتقة بالنسبة والتناسب بينهم ولهذا الغرض أيضاً لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته الأدوات التي لها كل السمات وتستوفى الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" أو التي تكون في حد ذاتها عقوداً للاستلام أو التسليم المستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته.

ولا يعتبر أي التزام تعاقدي لا ينطبق عليه الشروط الواردة في (أ) و(ب) عاليه أداة حقوق ملكية بما في ذلك الالتزام الناشئ عن أداة مالية مشتقة ستؤدى – أو يمكن أن تؤدى – إلى الاستلام أو التسليم المستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمصدر ذاته. وكإستثناء من هذا يتم تبويب الأداة التي تستوفى تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إذا كانت لها جميع الصفات وتستوفى الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د".

الأدوات المحملة بحق إعادة البيع

١٦أ– تتضمن الأدوات المالية المحملة بحق إعادة البيع (Puttable financial instruments) التزام تعاقدي على المصدر لإعادة شراء أو استهلاك الأداة مقابل نقدية أو أصل مالي آخر في حالة ممارسة الحق. وكإستثناء من تعريف الالتزام المالي فإن الأداة التي تتضمن مثل هذا الالتزام تبوب كأداة حقوق ملكية إذا توافرت فيها كل السمات التالية:

(أ) أنها تعطى لحاملها الحق في حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة في حالة تصفيتها. ويعنى صافي أصول المنشأة تلك الأصول التي تتبقى بعد خصم كل المطالبات الأخرى على هذه الأصول وتحسب الحصة التناسبية كالآتى:

(١)تقسيم صافي أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات بمبالغ متساوية.

و(٢) ضرب هذا المبلغ في عدد الوحدات التي تخص حامل الأداة المالية.

(ب) الأداة هي ضمن نوعية من الأدوات التي تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات ولكى تكون الأداة ضمن هذه النوعية فيجب أن تتصف بالآتى:

(١)ليس لها أولوية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية.

و(٢) لا تحتاج إلى تحويلها إلى أداة أخرى قبل وجودها ضمن نوعية الأدوات التي تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات.

(ج) أن تتشابه تماماً كافة الأدوات المالية والتي هي ضمن نوعية الأدوات التي تكمل النوعيات الأخرى. على سبيل المثال أن تكون كلها محملة بحق إعادة البيع وأن تكون المعادلة أو أي طريقة أخرى أستخدمت لحساب سعر إعادة الشراء أو الاستهلاك هي نفسها لكل الأدوات الموجودة ضمن هذه النوعية.

(د) وبخلاف التزام المصدر التعاقدي لإعادة الشراء أو استهلاك الأداة مقابل نقدية أو أصل مالي، لا تتضمن الأداة أي التزام تعاقدي لتقديم نقدية أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى أو استبدال أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بشروط ليست في صالح المنشأة كما أنها ليست عقد سيتم أو ربما يتم تسويته في أدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها كما هو موضح في الفقرة الفرعية (ب) من تعريف الالتزام المالي.

(هـ) يعتمد مجموع التدفقات النقدية المتوقعة للأداة طوال عمرها بشكل كبير على الربح أو الخسارة أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف بها وغير المعترف بها الخاصة بالمنشأة طوال عمر الأداة (باستبعاد أي آثار للأداة).

١٦ب- بالإضافة إلى كل السمات المذكورة عاليه ولكي تبوب أداة على أنها أداة حقوق ملكية يجب ألا يكون لدى المصدر أية أداة مالية أو عقد آخر:

(أ) يؤدى إلى إجمالي تدفقات نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها (مع استبعاد تأثير هذه الأداة أو العقد).

و(ب) له تأثير جوهري في تحديد أو تقييد العائد المتبقى إلى حامل الأداة المحملة بحق إعادة البيع.

ولغرض تطبيق هذا الشرط، على المنشأة ألا تأخذ في الحسبان العقود غير المالية مع حامل أداة كالواردة في فقرة "١٦أ" والتي تحتوي على شروط تعاقدية تشبه الشروط التعاقدية لعقد مماثل قد يتم بين حامل الأداة غير المالية والمنشأة المصدره. وإذا لم تستطع المنشأة تحديد ما إذا كان هذا الشرط سيتم أستيفاؤه فعليها ألا تبوب هذه الأداة التي تحمل حق إعادة البيع كأداة حقوق ملكية.

الأدوات أو عناصر من الأدوات التي تفرض على المنشأة التزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية

١٦ج- تحتوي بعض الأدوات المالية على التزام تعاقدي بأن تسلم المنشأة المصدرة إلى منشأة أخرى حصة تناسبية في صافي أصول الأولى فقط عند التصفية. وينشأ الالتزام بسبب أن التصفية إما مؤكدة الحدوث وهي خارج سيطرة المنشأة (مثل شركة محدودة المدة) أو أنها غير مؤكدة الحدوث إلا أنها تتم بأختيار حامل الأداة. وكإستثناء من تعريف الالتزام المالي فإن الأداة التي تتضمن مثل هذا الالتزام تبوب كأدة حقوق ملكية. إذا توفرت فيها كل السمات التالية:

(أ) أنها تعطى لحاملها الحق في حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة في حالة تصفيتها. ويعنى صافي أصول المنشأة تلك الأصول التي تتبقى بعد خصم كل المطالبات الأخرى على هذه الأصول وتحسب الحصة التناسبية كالآتى:

(١)تقسيم صافي أصول المنشأة عند التصفية إلى وحدات بمبالغ متساوية.

و(٢) ضرب هذا المبلغ في عدد الوحدات التي تخص حامل الأداة المالية.

(ب) الأداة هي ضمن نوعية من الأدوات التي تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات. ولكي تكون الأداة ضمن هذه النوعية فيجب أن تتصف بالآتى:

(١) ليس لها اولوية على المطالبات الأخرى على أصول المنشأة عند التصفية.

و(٢) لا تحتاج إلى تحويلها إلى أداة أخرى قبل وجودها ضمن نوعية الأدوات التي تكمل النوعيات الأخرى من الأدوات.

(ج) أن كافة الأدوات المالية والتي هي ضمن نوعية الأدوات التي تكمل النوعيات الأخرى تتضمن التزام تعاقدي بنفس الشكل على المنشأة المصدرة لتسليم حصة تناسبية في صافي أصولها عند التصفية.

١٦د- بالإضافة إلى كل السمات المذكورة عاليه فلكي تبوب أداة على أنها أداة حقوق ملكية يجب ألا يكون لدى المصدر أداة مالية أو عقد:

(أ) يؤدى إلى إجمالي تدفقات نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها (مع استبعاد تأثير هذه الأداة أو العقد).

و(ب) له تأثير جوهري في تحديد أو تقييد العائد المتبقى إلى حاملي الأدوات.

ولغرض تطبيق هذا الشرط، على المنشأة ألا تأخذ في الحسبان العقود غير المالية مع حامل أداة كالواردة في فقرة ١٦ج والتي تحتوي على شروط تعاقدية تشبه الشروط التعاقدية لعقد مماثل قد يتم بين حامل الأداة غير المالية والمنشأة المصدرة. وإذا لم تستطع المنشأة تحديد ما إذا كان هذا الشرط سيتم أستيفاؤه فعليها ألا تبوب هذه الأداة كأداة حقوق ملكية.

إعادة تبويب الأدوات المحملة بحق إعادة البيع والأدوات التي تفرض على المنشأة التزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية:

١٦هـ – على المنشأة أن تبوب أداة مالية كأدة حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ"، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" من تاريخ تمتع الأداة بالسمات وأستيفائها للشروط الواردة في هذه الفقرات. وعلى المنشأة إعادة تبويب الأداة المالية من تاريخ توقف الأداة عن التمتع بكل السمات أو استيفائها كل الشروط الواردة في هذه الفقرات فعلى سبيل المثال إذا أستهلكت المنشأة كل أدواتها المالية غير المحملة بحق إعادة البيع وتبقت أي أدوات محملة بحق إعادة البيع ولها كل السمات ومستوفاه لكل الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" فعلى المنشأة أن تعيد تبويب الأدوات المحملة بحق إعادة البيع كأدوات حقوق ملكية من تاريخ أستهلاكها للأدوات غير المحملة بحق إعادة البيع.

١٦و – عند إعادة تبويب أداة طبقاً للفقرة "١٦هـ" على المنشأة أن تعالج ذلك محاسبياً كالآتى:

(أ) أن تعيد تبويب أداة حقوق الملكية كالتزام مالي من تاريخ توقف الأداة عن التمتع بكل السمات أو استيفائها لكل الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ"، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" ويقاس الالتزام المالي بالقيمة العادلة للأداة في تاريخ إعادة التبويب. وعلى المنشأة الأعتراف في حقوق الملكية بأى فرق بين الرصيد الدفترى لأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة للالتزام المالي في تاريخ إعادة التبويب.

(ب) أن تعيد تبويب الالتزام المالي كحقوق ملكية من تاريخ تمتع الأداة بكل السمات وإستيفائها لكل الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ"، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" وتقاس أداة حقوق الملكية بقيمة الرصيد الدفترى للالتزام المالي في تاريخ إعادة التبويب.

عدم وجود التزام تعاقدي بتسليم نقدية أو أصل مالي آخر الفقرة "١٦أ"

١٧-باستثناء الحالات الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" فإن من أهم ملامح التمييز بين الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية هو أنه بالنسبة للالتزام المالي يوجد التزام تعاقدي لأحد أطراف الأداة المالية (المصدر) بتسليم النقدية أو أصل مالي آخر للطرف الأخر (حامل الأداة) أو باستبدال الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع الحامل بشروط قد لا تكون في مصلحة المصدر. وبالرغم من أنه قد يحق لحامل أداة حقوق الملكية الحصول على حصة نسبية من أية توزيعات أرباح أو توزيعات ملكية أخرى فإنه ليس على المصدر التزام تعاقدي للوفاء بتلك التوزيعات حيث لا يمكن مطالبته بتسليم النقدية أو أصل مالي آخر لطرف آخر.

١٨-يعتبر جوهر الأداة المالية، وليس شكلها القانونى، هو العامل المتحكم في تبويبها في قائمة المركز المالي المنشأة وغالباً ما يكون الجوهر والشكل القانونى متوافقين ولكن هذا ليس هو الحال دائماً فهناك بعض الأدوات المالية التي تأخذ الشكل القانونى لحقوق الملكية إلا أنها تكون التزامات في جوهرها وهناك بعض الأدوات الأخرى التي تجمع الخواص المرتبطة بأدوات حقوق الملكية والخواص المرتبطة بالالتزامات المالية، على سبيل المثال:

(أ) تعتبر التزاماً مالياً الأسهم الممتازة التي تلزم المصدر باستردادها مقابل مبلغ محدد أو قابل للتحديد في تاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد، أو تعطى حاملها الحق في أن يطلب من المصدر استرداد الأداة في أو بعد تاريخ معين وبقيمة محددة أو قابلة للتحديد.

(ب) باستثناء هذه الأدوات التي تبوب كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" تعتبر التزاماً مالياً الأداة المالية التي تعطى لحاملها حق خيار ردها للمصدر مقابل نقدية أو أي أصل مالي آخر (أداة محملة بحق إعادة البيع Puttable instrument). ويكون الحال بالمثل حتى عندما يتم تحديد مبلغ النقدية أو الأصـــول المالية الأخـــرى على أساس مؤشر أو بند آخر له احتمال الارتفاع أو الانخفـــاض. باستثناء هذه الأدوات التي تبوب كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ"، "١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" فأن وجود الخيار لحامل الأداة في عرضها مرة أخرى على مصدرها مقابل نقدية أو أي أصل آخر يعنى في حد ذاته أن الأداة القابلة للعرض للبيع ينطبق عليها تعريف الالتزام المالي. على سبيل المثال، قد تعطى صناديق الاستثمار غير محددة الاستحقاق والمساهمات وبعض المنشآت التعاونية قد تعطى لحاملي حصصها أو لأعضائها الحق في استرداد حصص ملكيتهم، في أي

وقت مقابل نقدية مساوية لأنصبتهم النسبية في قيمة أصول المصدر والتي ينتج عنها تبويب حصص حاملي الوثائق والأعضاء كالتزامات مالية باستثناء هذه الأدوات التي تبوب كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د". وبالرغم من ذلك فإن التبويب كالتزام مالي لا يمنع استخدام أوصاف أخرى مثل "صافي قيمة الأصول المستحقة لحاملي الحصص" أو "التغير في صافي قيمة الأصول المستحقة لحاملي الحصص Unit Holders" في صلب القوائم المالية للمنشأة التي ليس لها حقوق ملكية مساهم فيها (مثل بعض صناديق الاستثمار) ولا يمنع كذلك من استخدام ايضاحات إضافية لتوضيح أن إجمالي حصص الأعضاء تتضمن بنوداً مثل الاحتياطيات التي ينطبق عليها تعريف حقوق الملكية، والأدوات القابلة للعرض للبيع التي لا ينطبق عليها هذا التعريف.

١٩-باستثناء هذه الأدوات التي تبوب كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د". إذا كانت المنشأة لا تمتلك الحق غير المشروط لتجنب دفع النقدية أو الأصول المالية الأخرى لتسوية التزام تعاقدي، فإن ذلك الالتزام ينطبق عليه تعريف الالتزام المالي، على سبيل المثال:

(أ) وجود حظر على مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزام تعاقدي مثل صعوبة الحصول على العملة الأجنبية أو الحاجة إلى الحصول على الموافقة على السداد من هيئة رقابية، هذا الحظر لا يلغى الالتزام التعاقدي للمنشأة ولا الحق التعاقدي لحامل الأداة.

(ب)وجود التزام تعاقدي مشروط بالنسبة للطرف الآخر عند ممارسة حقه في الاسترداد يعتبر التزاماً مالياً حيث إن المنشأة لا تمتلك الحق غير المشروط لتجنب تسليم النقدية أو أصل مالي آخر.

٢٠-يمكن للأداة المالية التي لا تؤدى صراحةً إلى نشوء التزام تعاقدي بسداد النقدية أو أصل مالي آخر أن تؤدى بطريقة غير مباشرة إلى نشوء التزام، وذلك من خلال شروطها وأحكامها، على سبيل المثال:

(أ) يمكن أن تتضمن الأداة المالية التزاماً غير مالي يجب تسويته عندما –وفقط عندما– تخفق المنشأة في القيام بالتوزيعات أو في إعادة الأداة، وإذا كان يمكن للمنشأة أن تتجنب تحويل النقدية أو أصل مالي آخر فقط عن طريق تسوية الالتزام غير المالي فتعتبر تلك الأداة المالية التزاماً مالياً.

(ب) تعتبر الأداة المالية التزاماً إذا كانت تشترط عند التسوية أن تقوم المنشأة بتسليم أي من:

(١) نقدية أو أصل مالي آخر.

أو (٢) أسهم المنشأة نفسها بحيث تتعدى قيمتها بصورة جوهرية قيمة النقدية أو الأصل المالي الآخر.

وبالرغم من أنه قد لا يكون على المنشأة الالتزام التعاقدي الصريح لتسليم نقدية أو أصل مالي آخر فإن بديل السداد عن طريق الأسهم يفترض التسوية النقدية، وفى كل الأحوال فإن حامل الأداة يضمن جوهرياً استلام مبلغ يساوي على الأقل خيار التسوية النقدية. (راجع الفقرة "٢١").

التسوية عن طريق أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الفقرة "١٦ ب "

٢١- لا يعتبر العقد أداة حقوق ملكية فقط لمجرد أنه قد يؤدى إلى تسليم أو استلام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، فيمكن أن يكون للمنشأة حق أو التزام تعاقدي لتسليم أو استلام عدد من أسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى متباينة بحيث تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المزمع تسليمها أو استلامها مساوية لمبلغ الحق أو الالتزام التعاقدي ويمكن أن يكون ذلك الحق أو الالتزام التعاقدي ذو قيمة ثابتة أو متغيرة كلياً أو جزئياً وفقاً للتغيرات في عوامل معينة غير السعر السوقى لأدوات حقوق الملكية للمنشأة (مثل سعر الفائدة أو سعر سلعة معينة أو سعر أداة مالية) ومن أمثلة ذلك (أ) عقد لتسليم أدوات حقوق ملكية المنشأة مساوية في القيمة لقيمة نقدية معينة مثل ١٠٠ و(ب) عقد لتسليم أدوات حقوق ملكية المنشأة مساوية في القيمة لقيمة وزن معين من الذهب (١٠٠ أوقية مثلاً). ويعتبر هذا العقد التزاماً مالياً على المنشأة حتى لو كان يجب على المنشأة أو بمقدورها تسليم أدوات حقوق ملكيتها، ولا تعتبر أداة حقوق ملكية، حيث إن المنشأة تستخدم عدداً متغيراً من أدوات حقوق ملكيتها كوسيلة لتسوية العقد، وبناء على ذلك فلا يكون في العقد قيمة متبقية في أصول الشركة بعد خصم جميع التزامات العقد.

٢٢-باستثناء ما جاء في الفقرة "٢٢أ" يعتبر أداة حقوق ملكية كل عقد تقوم المنشأة بتسويته عن طريق تسليم (أو استلام) عدد محدد من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، على سبيل المثال، فإن خيار الأسهم الصادر الذي يعطى الطرف الآخر حق شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل سعر محدد أو مقابل مبلغ محدد ثابت من سند، يعتبر أداة حقوق ملكية، ولا يمنع العقد من كونه أداة حقوق ملكية تلك التغيرات في القيمة العادلة للعقد والتي تنتج عن التغيرات في أسعار الفائدة في السوق والتي لا تؤثر

بدورها على النقدية أو الأصول المالية الأخرى التي سيتم دفعها أو استلامها أو على عدد أدوات حقوق الملكية التي سيتم تسليمها واستلامها عند تسوية العقد، وتضاف مباشرة إلى حقوق الملكية أية مبالغ يتم استلامها (مثل العلاوة المحصلة نظير خيار مكتوب أو ضمانة على أسهم المنشأة)، كما يخصم من حقوق الملكية أية مبالغ مدفوعة (مثل العلاوة المدفوعة نظير خيار تم شراؤه) ولا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في القوائم المالية.

٢٢أ- إذا كانت أدوات حقوق ملكية المنشأة ستستلم أو ستسلم بمعرفة المنشأة لتسوية عقد هي أدوات مالية محملة بحق إعادة البيع وتتمتع بكافة السمات وتستوفى كافة الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الأدوات التي تفرض على المنشأة التزام بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية وتتمتع بكافة السمات وتستوفى كافة الشروط الواردة في الفقرتين "١٦ج" و"١٦د"، يعتبر العقد أصل مالي أو التزام مالي حسب الأحوال. ويتضمن ذلك العقد الذي سيتم تسويته بمعرفة المنشأة عن طريق استلام أو تسليم عدد محدد من هذه الأدوات مقابل مبلغ محدد من النقدية أو أصل مالي آخر.

٢٣-باستثناء الحالات الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د"، يؤدى العقد الذي يتضمن التزاماً على المنشأة بشراء حقوق ملكيتها مقابل نقدية أو أصل مالي آخر إلى نشوء التزام مالي بالقيمة الحالية لمبلغ التسديد، (كما في حالة القيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الآجل، أو سعر تنفيذ الخيار أو أي مبلغ تسديد آخر). ويكون هذا هو الحال حتى إذا كان العقد نفسه أداة حقوق ملكية، ومن أحد أمثلة ذلك التزام المنشأة بموجب عقد آجل لشراء أدوات حقوق ملكيتها مقابل نقدية. ويتم الاعتراف بالالتزام أولياً بالقيمة الحالية لمبلغ التسديد ويتم إعادة تبويبه بالاستبعاد من حقوق الملكية. لاحقاً لذلك، يتم قياس الالتزام المالي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). وإذا انقضى العقد بدون التسليم فيتم إعادة تبويب الرصيد الدفتري للالتزام المالي إلى حقوق الملكية، ويؤدى التزام المنشأة التعاقدي لشراء أدوات حقوق ملكيتها إلى نشوء التزام مالي بالقيمة الحالية لمبلغ التسديد حتى لو كان الالتزام بالشراء مشروطاً بقيام الطرف المقابل بممارسة حق الاسترداد (مثال: خيار البيع المكتوب الذي يعطى الطرف المقابل حق بيع أدوات حقوق ملكية المنشأة لها مقابل سعر ثابت).

٢٤-يعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً كل عقد ستقوم المنشأة بتسويته عن طريق تسليم أو استلام عدد محدد من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدي متغير أو أداة مالية أخرى، ومن أمثلة ذلك عقد تقوم المنشأة بموجبه بتسليم ١٠٠ من أدوات حقوق ملكيتها مقابل مبلغ نقدي يتم حسابه ليكون مساوياً لقيمة ١٠٠ أوقية من الذهب.

مخصصات التسوية الطارئة

٢٥-يمكن أن تتطلب الأداة المالية قيام المنشأة بتسليم نقدية أو أصل مالي آخر أو تسويتها بحيث تكون التزاماً مالياً وذلك في حالة حدوث – أو عدم حدوث – أحداث مستقبلية غير مؤكدة الحدوث (أو استناداً إلى نتائج ظروف غير مؤكدة) والتي تكون خارج نطاق تحكم كل من مصدر وحامل الأداة وذلك مثل التغير في مؤشر بورصة الأوراق المالية أو مؤشر أسعار المستهلكين أو سعر الفائدة أو المتطلبات الضريبية أو الإيرادات المستقبلية للمصدر أو صافي أرباحه أو نسبة المديونية إلى رأس المال. ولا يكون لمصدر مثل تلك الأداة الحق المطلق لتجنب تسليم النقدية أو أصل مالي آخر (أو تسوية الأداة بطريقة تجعلها التزاماً مالياً) وعليه فتعتبر الأداة التزاماً مالياً على المصدر إلا إذا:

(أ) لم يكن حقيقياً ذلك الجزء من مخصص التسوية الطارئة الذي يمكن أن يتطلب تسوية نقدية أو بواسطة أصل مالي آخر (أو فيما عدا ذلك بطريقة تجعل الأداة التزاماً مالياً).

أو(ب) كان من الممكن أن يلتزم المصدر بتسوية الالتزام نقداً أو بواسطة أصل مالي آخر (أو فيما عدا ذلك بطريقة تجعل الأداة التزاماً مالياً) فقط في حالة تصفية المصدر.

أو(ج) تتمتع الأداة بكافة السمات واستيفائها لكافة الشروط الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب".

خيارات التسوية

٢٦-عندما تعطى أداة مالية مشتقة أحد الأطراف الخيار في كيفية تسويتها (مثلا أن يكون من حق المصدر أو حامل الأداة اختيار كيفية تسويتها نقداً أو عن طريق استبدال الأسهم بالنقدية) فتعتبر الأداة أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً إلا إذا كانت جميع خيارات التسوية ستؤدى إلى أن تكون أداة حقوق ملكية.

٢٧- من أمثلة الأداة المالية المشتقة ذات خيارات التسوية والتي تعتبر التزاماً مالياً حقوق خيار الأسهم التي يمكن للمصدر بموجبها اختيار التسوية، إما نقداً أو عن طريق مبادلة أسهم المصدر بالنقدية. وبالمثل، تقع ضمن نطاق هذا المعيار بعض عقود بيع أو شراء بند غير مالي مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة حيث يمكن تسويتها إما عن طريق تسليم بند غير مالي أو نقداً أو بواسطة أداة مالية أخرى (راجع الفقرات من "٨" إلى"١٠"). وتعتبر تلك العقود أصولاً أو التزامات مالية وليست أدوات حقوق ملكية.

الأدوات المالية المركبة

(راجع كذلك الفقرات من "أت ٣٠" إلى "أت٣٥")

٢٨- سيقوم مصدر الأداة المالية من غير المشتقات تقييم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن مكونات التزام وحقوق ملكية معاً. ويتم تبويب تلك المكونات بصورة منفصلة كأصول مالية أو التزامات مالية أو أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة رقم "١٥".

٢٩- تقوم المنشأة بالاعتراف بصورة منفصلة بمكونات الأداة المالية التي (أ) تؤدى إلى نشوء التزام مالي على المنشأة و(ب) تمنح لحامل الأداة خيار تحويلها إلى أداة حقوق ملكية للمنشأة. على سبيل المثال فإن السندات أو الأدوات المماثلة التي يمكن أن يقوم حاملها بتحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة تعتبر أدوات مالية مركبة، ومن وجهة نظر المنشأة فإن مثل تلك الأداة تمثل مكونين أساسيين، الأول التزام مالي (اتفاق تعاقدي لتسليم النقدية أو أصل مالي آخر) والثانى أداة حقوق ملكية (خيار للشراء يمنح حامل الأداة حق تحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للمنشأة خلال فترة زمنية محددة) ويعتبر الأثر الاقتصادى لإصدار مثل تلك الأداة مماثلاً لإصدار أداة دين بها أحكام للسداد المبكر وضمانات لشراء أسهم عادية أو إصدار أداة دين لضمانات شراء أسهم عادية يمكن فصلها، وعليه فإنه في كل الأحوال تقوم المنشأة بعرض مكونات الالتزامات وحقوق الملكية بصورة منفصلة في قائمة مركزها المالي.

٣٠- لا يتم مراجعة تبويب مكونات الالتزامات وحقوق الملكية الخاصة بالأداة القابلة للتحويل كنتيجة للتغير في احتمال ممارسة حق التحويل حتى إذا بدا ان ممارسة حق التحويل ستكون مجزية اقتصادياً لبعض حاملي الأداة حيث إنهم ليس من الضروري أن يفعلوا ما نتوقعه منهم لأسباب قد تتعلق مثلاً بالميزات الضريبية الناتجة عن التحويل والتي قد تتباين

بين مختلف حاملي الأسهم، بالإضافة إلى ذلك فإن احتمال التحويل قد يختلف من وقت إلى آخر ويبقى التزام المنشأة التعاقدي لسداد مدفوعات مستقبلية دائماً قائماً حتى نفاذه عن طريق التحويل أو استحقاق الأداة أو أية معاملة أخرى.

٣١–يتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) قياس الأصول المالية والالتزامات المالية أما أدوات حقوق الملكية فهى الأدوات التي تبقى لها حصة في أصول المنشأة بعد خصم جميع التزاماتها. وبناء على ذلك فانه عندما يتم توزيع الرصيد الدفتري الأولي للأداة المالية المركبة بين الالتزامات وحقوق الملكية، فيتم تحميل القيمة المتبقية بالمكون المتعلق بحقوق الملكية وذلك بعد خصم المبلغ المحدد للالتزامات من القيمة العادلة للأداة بأكملها، أما قيمة أية مشتقات ضمنية (مثل حق خيار الاسترداد) ضمن الأداة المالية المركبة بالاختلاف عن مكون حقوق الملكية (مثل خيار تحويل حقوق الملكية) فتكون ضمن مكون الالتزام. ويكون مجموع القيم الدفترية الموزعة بين مكونات الالتزامات وحقوق الملكية عند الاعتراف الأولى مساوياً دائماً للقيمة العادلة التي كان من الممكن إعطاؤها للأداة بأكملها ولا ينشأ عن الاعتراف الأولى بمكونات الأداة بصورة منفصلة أي مكسب أو خسارة.

٣٢– وفقاً للفقرة "٣١" يجب على مصدر السند القابل للتحويل إلى أسهم عادية أن يقوم أولاً بتحديد القيمة الدفترية لمكون الالتزام عن طريق قياس القيمة العادلة لالتزام مماثل (بما في ذلك أية مشتقات مشمولة وليست من حقوق الملكية) لا يرتبط به أي مكون حقوق ملكية ثم يتم بعدها تحديد القيمة الدفترية لأداة حقوق الملكية والتي تتمثل في خيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية عن طريق خصم القيمة العادلة للالتزام المالي من القيمة العادلة للأداة المالية المركبة بأكملها.

أسهم الخزينة (راجع كذلك الفقرة "أت ٣٦")

٣٣–إذا قامت المنشأة بإعادة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها (أسهم خزينة) فيتم عرض تلك الأدوات مخصومة من حقوق الملكية ولا يجوز الاعتراف بأى مكسب أو خسارة في الأرباح أو الخسائر الناتجة عن شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أدوات حقوق ملكية المنشأة هذه. ويمكن أن تقوم المنشأة أو أية منشأة أخرى تكون ضمن المجموعة بشراء تلك الأسهم والاحتفاظ بها ويتم الاعتراف بالقيمة المدفوعة أو المحصلة مباشرة في حقوق الملكية.

٣٣أ-تُشغّل بعض المنشآت، إما داخلياً أو خارجياً، صندوق استثمار يقدم منافع للمستثمرين يتم تحديدها بوحدات وثائق الصندوق ويتم الاعتراف بالتزامات مالية مقابل المبالغ التي سيتم سدادها لهؤلاء المستثمرين. وبالمثل، تصدر بعض المنشآت مجموعات من عقود التأمين بخاصية المشاركة المباشرة وتحتفظ هذه المنشآت بالبنود الضمنية محل العقد. وتتضمن بعض هذه الصناديق أو البنود الضمنية محل العقد أسهم الخزينة الخاصة بالمنشأة. وعلى الرغم من الفقرة "٣٣"، قد تختار المنشأة ألا تخصم من حقوق الملكية أسهم الخزينة الموجودة في هذا الصندوق أو التي تمثل البند الضمني محل العقد عندما، وفقط عندما، تقوم المنشأة باسترجاع أدوات حقوق الملكية الخاصة بها لهذا الغرض. بدلاً عن ذلك، قد تختار المنشأة الاستمرار في المحاسبة عن أسهم الخزينة هذه كحقوق ملكية وأن تقوم بالمحاسبة عن الأداة التي تم استرجاعها كما لو كانت الأداة أصلٍ مالٍ وتقيسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). ويكون هذا الاختيار غير قابل للرجوع فيه ويتم إجراؤه على مستوى كل أداة على حد. لأغراض إجراء هذا الاختيار، تتضمن عقود التأمين عقود الاستثمار ذات خواص المشاركة الاختيارية. (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) للمصطلحات المستخدمة في هذه الفقرة والتي تم تعريفها في ذلك المعيار).

٣٤-يتم الإفصاح بصورة منفصلة عن أسهم الخزينة التي تحتفظ بها المنشأة وذلك إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية" وإذا أعادت المنشأة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من أطراف ذوي علاقة فإنها تقوم بالإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة".

الفوائد وتوزيعات الأرباح والمكاسب والخسائر (راجع كذلك الفقرة "أت٣٧")

٣٥-يتم الاعتراف بالفوائد وتوزيعات الأرباح والمكاسب والخسائر المرتبطة بأداة مالية أو مكون يمثل التزاماً مالياً، كإيراد أو كمصروف في الأرباح أو الخسائر، أما توزيعات حاملي أدوات حقوق الملكية فتقوم المنشأة بخصمها مباشرة من حقوق الملكية. أما تكاليف المعاملة المتعلقة بحقوق الملكية، فيتم المحاسبة عنها بخصمها من حقوق الملكية.

٣٥أ-يتم المحاسبة عن ضريبة الدخل المرتبطة بتوزيعات حاملي أدوات حقوق الملكية وبتكاليف المعاملة المتعلقة بحقوق الملكية، وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".

٣٦-يحدد تبويب الأداة المالية كالتزام مالي أو أداة حقوق ملكية ما إذا كان سيتم الاعتراف بالفوائد وتوزيعات الأرباح والأرباح والخسائر المتعلقة بتلك الأداة كإيراد أو مصروف في الأرباح أو الخسائر، وعليه يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح على الأسهم والتي تم الاعتراف بها بالكامل كالتزامات كمصروفات بنفس طريقة الفوائد بالنسبة للسند، وبالمثل يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالاستردادات أو إعادة تمويل أدوات حقوق ملكية كتغير في حقوق الملكية. ولا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في القوائم المالية.

٣٧-عادة ما تتحمل المنشأة تكاليف مختلفة لإصدار أو اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مثل رسوم التسجيل والرسوم القانونية الأخرى والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبين وغيرهم وتكاليف الطباعة وضرائب الدمغة... الخ. ويتم المحاسبة عن تكلفة المعاملة التي تتعلق بحقوق الملكية عن طريق خصمها من حقوق الملكية وذلك في الحدود التي تكون فيها تلك التكلفة الإضافية مرتبطة ارتباطاً مباشراً بمعاملة حقوق الملكية والتي كان من الممكن تجنبها في أحوال أخرى. ويتم الاعتراف كمصروف بتكاليف معاملة حقوق الملكية التي تم إلغائها.

٣٨-يتم توزيع تكلفة المعاملة المرتبطة بإصدار أداة مالية مركبة على مكونات الالتزامات وحقوق الملكية للأداة بنفس نسبة توزيع حصيلة تلك المكونات، أما تكاليف المعاملات التي ترتبط مجتمعة بأكثر من معاملة تتم في وقت واحد (مثل تكاليف طرح بعض الأسهم وقيد أسهم أخرى في بورصة الأوراق المالية في وقت واحد) فيتم توزيعها على تلك المعاملات على أساس معقول ومتناسب مع المعاملات المماثلة.

٣٩-يجب الإفصاح بصورة منفصلة عن تكاليف المعاملة التي تمت المحاسبة عنها بخصمها من حقوق الملكية خلال الفترة وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية".

٤٠-يمكن عرض توزيعات الأرباح التي تم تبويبها كمصروف في قائمة الدخل إما مع الفوائد على الالتزامات الأخرى أو كبند منفصل وبما لا يخالف نصوص القانون والبند (٥أ) من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨). وبالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار، يخضع الإفصاح عن الفوائد وتوزيعات الأرباح لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (١) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٠). وفى بعض الأحيان يفضل الإفصاح عن كل من الفوائد وتوزيعات الأرباح في قائمة الدخل بصورة منفصلة نظراً لوجود فروق بينهما في بعض الأمور مثل الخضوع للضرائب ويخضع الإفصاح عن الآثار الضريبية لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤).

٤١-يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالتغيرات في القيمة الدفترية للالتزام المالي كدخل أو مصروف في الأرباح أو الخسائر وذلك عندما تكون تلك الأرباح / الخسائر مرتبطة بأداة تتضمن حق حاملها في الحصة المتبقية في أصول المنشأة مقابل نقدية أو أصل مالي أخر (راجع الفقرة "١٨ (ب)"). وتقوم المنشأة بعرض أية أرباح أو خسائر ناتجة عن إعادة قياس تلك الأداة بصورة منفصلة في صلب قائمة الدخل عندما يكون ذلك ملائماً في شرح أداء المنشأة وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١).

إجراء المقاصة بين أصل والتزام مالي

(راجع كذلك الفقرات "أت٣٨إ" إلى "أت ٣٨و" و"أت ٣٩")

٤٢-يتم عمل مقاصة بين أصل مالي والتزام مالي وعرض صافي المقاصة في الميزانية عندما، وفقط عندما:

(أ) تمتلك لمنشأة حالياً الحق لقانونى لقابل للنفاذ لإجراء المقاصة بين المبلغ المعترف بها

و(ب) لدى المنشأة النية إما لإجراء التسوية على اساس صافي المبالغ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في آن واحد.

وعند المحاسبة عن تحويل أصل مالي غير مؤهل للاستبعاد من الدفاتر، لا تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين الأصل المحول والالتزام المرتبط به (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) فقرة "٣,٢,٢٢").

٤٣- يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس القيمة الصافية، عندما يعكس ذلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للمنشأة الناتجة عن تسوية اثنين أو أكثر من الأدوات المالية المنفصلة. وعندما يكون للمنشأة الحق في استلام أو دفع مبلغ صافي واحد وتنوى عمل ذلك، فإن لديها بالفعل أصل مالي واحد أو التزام مالي واحد. أما في الأحوال الأخرى، فيتم عرض كل من الأصول المالية والالتزامات المالية بصورة منفصلة عن بعضهما وبشكل يتوافق مع الخصائص المرتبطة بكل منهما مثل موارد المنشأة والتزاماتها. ويجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة وفقاً للفقرات "١٣ب" إلى "١٣هـ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) وذلك بالنسبة للأدوات المالية التي تم الاعتراف بها والتي تقع في نطاق الفقرة "١٣أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠).

٤٤- يختلف إجراء المقاصة بين الأصل المالي والالتزام المالي المعترف بهما مع عرض الصافي عن الاعتراف بالأصل أو الالتزام، وبالرغم من ان إجراء المقاصة لا يؤدى إلى الاعتراف بأية أرباح أو خسائر فإن استبعاد الأداة المالية من الدفاتر لا يؤدى فقط إلى إلغاء من الميزانية بند سبق الاعتراف به ولكنه قد يؤدى كذلك إلى الاعتراف بربح أو خسارة.

٤٥- يعتبر حق إجراء المقاصة حقاً قانونياً للمدين بموجب العقد أو خلافه أو إلغاء كل أو جزء من مبلغ مستحق للدائن عن طريق خصم مبلغ مستحق من الدائن مقابل هذا المبلغ، وفى بعض الحالات غير العادية قد يكون للمدين حقاً قانونياً لتسوية مبلغ مستحق من طرف ثالث مقابل المبلغ المستحق للدائن بشرط وجود اتفاقية بين الأطراف الثلاثة تنص صراحة على حق المدين في إجراء المقاصة. وحيث أن حق إجراء المقاصة يعتبر إجراء قانونياً، إلا أن الظروف المؤيدة له قد تختلف ويجب دائماً الأخذ في الاعتبار القوانين الحاكمة للعلاقة بين الأطراف.

٤٦- ان وجود حق قابل للنفاذ لإجراء المقاصة بين الأصل المالي والالتزام المالي من شأنه أن يؤثر على الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصل المالي والالتزام المالي كما يؤثر على تعرض المنشأة لمخاطر الائتمان والسيولة، إلا أن وجود الحق بحد ذاته لا يعتبر أساساً كافياً لإجراء المقاصة، ففى غياب النية لممارسة الحق أو إجراء التسوية في آن واحد لا تتأثر التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة لا من حيث القيمة أو التوقيت.

وعندما تنوى المنشأة ممارسة الحق أو إجراء التسوية في آن واحد فان عرض الأصل والالتزام على أساس القيم الصافية يعكس التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة بصورة أكثر ملاءمة من حيث القيمة والتوقيت، كما يعكس كذلك المخاطر التي تتعرض لها تلك التدفقات. ولا تكفي نية أحد أو كلا الطرفين لإجراء التسوية على اساس القيم الصافية بدون وجود حق قانونى لذلك كمبرر لإجراء المقاصة حيث إن الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصل والالتزام المالي منفرداً تبقى كما هي بدون تغيير.

٤٧- قد تتأثر نية المنشأة بالنسبة لتسوية أصول والتزامات معينة بممارساتها العادية وبمتطلبات الأسواق المالية وبالظروف الأخرى التي يمكن أن تحد من قدرة المنشأة على إجراء التسوية أو التسوية الصافية في آن واحد، وعندما يكون للمنشأة حق إجراء المقاصة ولكنها لا تنوى التسوية الصافية أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في آن واحد فيجب الإفصاح عن تأثير ذلك الحق على المخاطر الائتمانية للمنشأة وذلك وفقاً للفقرة "٣٦" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠).

٤٨- يمكن مثلاً حدوث التسوية المتزامنة لأداتين ماليتين، عن طريق عمليات غرفة المقاصة في الأسواق المالية المنظمة أو المبادلة المباشرة (وجهاً لوجه)، وفى تلك الظروف تكون التدفقات النقدية فعلياً مساوية لقيمة واحدة صافية، ولا تكون المنشأة معرضة لمخاطر الائتمان أو السيولة، وفى ظروف أخرى يمكن أن تقوم المنشأة بتسوية أداتين عن طريق دفع أو استلام مبالغ منفصلة مما يعرضها لمخاطر الائتمان وذلك بالنسبة للقيمة الكلية للأصل أو يعرضها كذلك لمخاطر السيولة وذلك بالنسبة للقيمة الكلية للالتزام، ويمكن أن يكون هذا التعرض للمخاطر كبيراً بالرغم من صغره النسبى، وعليه فلا يعتبر تحقيق الأصل المالي وتسوية الالتزام المالي متزامنين إلا إذا تمت المعاملات المتعلقة بذلك في نفس اللحظة.

٤٩- بصفة عامة فإن الشروط الواردة في الفقرة "٤٢" لا تتحقق وغالباً ما يكون إجراء المقاصة غير ملائم عندما:

(أ) يتم استخدام عدة أدوات مالية لمحاكاة الملامح العامة لأداة مالية واحدة (أداة اصطناعية synthetic instrument).

أو(ب) تنشأ الأصول المالية والالتزامات المالية من أدوات مالية معرضة لنفس المخاطر الرئيسية (مثل الأصول والالتزامات داخل محفظة من العقود الآجلة أو المشتقات الأخرى) إلا أنها تتضمن أطرافاً مختلفة.

أو(ج) يتم تقديم أصول مالية أو غير مالية كضمانات لالتزامات مالية غيــر قابلــة للاســترداد (non-recourse).

أو (د) يتم تجنيب أصول مالية في صندوق منفصل بواسطة مدين بغرض التخلص من التزام معين بدون أن يتم قبول تلك الأصول بواسطة الدائن لتسوية الالتزام (مثل ارتباطات استهلاك الدين Sinking Fund arrangement).

أو(هـ) من المتوقع أن يتم استرداد الالتزامات التي تكبدتها المنشأة كنتيجة لأحداث أدت إلى حدوث خسائر من المتوقع استردادها من طرف ثالث بواسطة مطالبة بموجب عقد تأمين.

٥٠-يمكن للمنشأة التي تدخل في عدد من معاملات الأدوات المالية مع طرف واحد أن تدخل في "اتفاقية تصفية رئيسية Master netting arrangement" مع ذلك الطرف ويسمح ذلك الاتفاق بإجراء تسوية واحدة صافية لجميع الأدوات المالية التي يغطيها الاتفاق وذلك في حالة إخفاق أو إنهاء أي عقد، وعادة ما تستخدم المؤسسات المالية تلك الاتفاقات لتوفير الحماية ضد الخسارة في حالات الإفلاس أو الظروف الأخرى التي تؤدى إلى عدم قدرة أحد الأطراف على الوفاء بالتزاماته، وعادة ما تمنح اتفاقية التسوية الرئيسية الحق لإجراء مقاصة ويصبح هذا الحق قابلاً للنفاذ كما يؤثر على تحقق الأصول المالية أو تسويتها فقط في الوقت اللاحق لحدوث إخفاق معين أو في الظروف الأخرى التي ليس من المتوقع حدوثها في الأحوال العادية لسير الأعمال. ولا تكون اتفاقية التصفية الرئيسية أساساً لإجراء المقاصة إلا في حالة توافر الشرطين الواردين في الفقرة "٤٢". وعندما لا يتم إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية الخاضعة لاتفاقية التصفية الرئيسية يجب الإفصاح عن تأثير الاتفاق على تعرض المنشأة للخطر الائتمانى وفقاً للفقرة "٣٦" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠).

٥١ إلى ٩٥- ملغاة.

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

٩٦- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) الصادر عام ٢٠١٦ ويسري تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية" ٢٠١٩ في نفس التوقيت. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

٩٧ -يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار بأثر رجعي.

ملحق (أ)

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

أت ١- تشرح إرشادات التطبيق هذه كيفية تطبيق نواحي معينة من المعيار.

أت ٢- لا يتناول هذا المعيار الاعتراف بالأدوات المالية أو قياسها. ويتضمن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) المتطلبات الخاصة بالاعتراف بالأدوات المالية وقياسها.

تعريفات (الفقرات من "١١" إلى "١٤")

الأصول المالية والالتزامات المالية

أت ٣- تعتبر النقدية أصلاً مالياً حيث إنها تمثل وسيلة المبادلة، وعليه فتعتبر هي أساس قياس جميع المعاملات والاعتراف بها في القوائم المالية. فتعتبر الوديعة النقدية في بنك أو في مؤسسة مالية مماثلة أصلاً مالياً، لأنها تمثل الحق التعاقدي للمودع للحصول على نقدية من المؤسسة المالية وأن يقوم بتحرير شيك أو أداة مماثلة مسحوبة على الرصيد لصالح دائن معين وفاء لالتزام مالي.

أت ٤- من الأمثلة الشائعة للأصول المالية، التي تمثل حقاً تعاقدياً لاستلام النقدية في المستقبل، والالتزامات المالية المقابلة التي تمثل التزاماً تعاقدياً لتسليم النقدية في المستقبل ما يلي:

(أ) حسابات العملاء والموردون.

(ب) أوراق القبض وأوراق الدفع.

(ج) الإقراض والإقتراض.

(د) السندات المستحقة للتحصيل والدفع.

وفي كل حالة، فإن الحق التعاقدي لأحد الأطراف لاستلام (أو التزام بتسليم) النقدية يقابله التزام الطرف المقابل بالتسليم (أو حقه في الاستلام).

أت ٥- من أنواع الأدوات المالية الأخرى الأدوات التي تكون فيها المنفعة الاقتصادية المزمع الحصول عليها أو إعطائها أصلاً مالياً غير النقدية. وتعتبر السندات أصولاً مالية لأنها تمثل التزاماً على الحكومة المصدرة بسداد النقدية، وعليه فإنها تعتبر أصلاً مالياً لحاملها والتزاماً مالياً على مصدرها.

أت ٦- غالباً ما تعطى أدوات الدين المستمرة (Perpetual Debt Instruments) (مثل السندات المستمرة والقروض وصكوك رأس المال) لحاملها الحق في استلام مبالغ في تواريخ محددة تمتد إلى المستقبل غير المحدد، وذلك تحت حساب الفوائد، وذلك إما بدون الحق في استرداد رأس المال الأصلي أو مع وجود الحق في استرداده ولكن بموجب شروط تجعل ذلك الاسترداد بعيد الاحتمال أو ممكن الحدوث في المستقبل البعيد جداً. على سبيل المثال، يمكن أن تصدر المنشأة أداة مالية تتطلب منها سداد مدفوعات سنوية مستمرة تساوى سعر فائدة محدد يساوي ٨% يطبق على قيمة إسمية معينة أو على رأس المال الأصلي المساوي مثلاً ١٠٠٠ جنيه وبافتراض أن الـ ٨% هي سعر الفائدة في السوق بالنسبة للأداة وقت إصدارها، فإن المصدر يلتزم تعاقدياً بسداد مدفوعات الفوائد المستقبلية، بحيث تكون قيمتها العادلة (الحالية) ١٠٠٠ وحدة نقدية عند الاعتراف الأولى. بناء على ذلك يكون لكل من حامل الأداة ومصدرها أصلاً مالياً والتزاماً مالياً، على الترتيب.

أت ٧- يعتبر الحق أو الالتزام التعاقدي لاستلام أو تسليم أو مبادلة الأدوات المالية في حد ذاته أداة مالية. فينطبق على سلسلة الحقوق أو الالتزامات التعاقدية تعريف الأداة المالية، إذا كانت ستؤدى في النهاية إلى استلام أو دفع النقدية، أو إلى اقتناء أو إصدار أداة حقوق ملكية.

أت ٨- قد تكون المقدرة على ممارسة الحق التعاقدي أو متطلبات الوفاء بالتزام تعاقدي مطلقة، وقد تكون مشروطة بحدوث حدث معين في المستقبل. فمثلاً، تعتبر الضمانة المالية حقاً تعاقدياً للمقرض لاستلام النقدية من الضامن، والتزاماً تعاقدياً مقابلاً على الضامن للدفع إلى المقرض، في حالة إخفاق المقترض. ويعتبر الحق والالتزام التعاقدي موجودين بسبب معاملة سابقة أو حدث سابق (افتراض الضمانة)، بالرغم من أن مقدرة المقترض على ممارسة الحق ومتطلبات الضامن للوفاء بالتزامه مشروطين هما الاثنين على حدث مستقبلي هو إخفاق المقترض. وعليه فإن الحق أو الالتزام المشروطان ينطبق عليهما تعريف الأصل المالي والالتزام المالي، بالرغم من أنه ليس دائماً ما تكون تلك الأصول والالتزامات معترف بها في القوائم المالية. ومن ضمن الحقوق والالتزامات المشروطة عقود التأمين التي تقع في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) " عقود التأمين".

أت ٩- ملغاة.

أت ١٠- لا تعتبر الأصول الملموسة (مثل المخزون والأصول الثابتة) والأصول المعنوية (مثل العلامات التجارية والبراءات) أصولاً مالية. ويؤدى التحكم في مثل تلك الأصول الملموسة وغير الملموسة إلى خلق الفرصة لتوليد تدفقات نقدية داخلة أو أصل مالي آخر، ولكن لا يؤدى إلى نشوء حق حالي لاستلام النقدية أو أصل مالي آخر.

أت ١١- لا تعتبر أصولاً مالية الأصول (مثل المصروفات المدفوعة مقدماً) التي تتمثل منافعها الاقتصادية المستقبلية في استلام السلع أو الخدمات، وليس الحق في استلام النقدية أو أصل مالي آخر. وبالمثل، فإن البنود مثل الإيراد المؤجل ومعظم التزامات الضمان لا تعتبر التزامات مالية، ذلك لأن المنافع الاقتصادية المدفوعة والمرتبطة بها تتمثل في تسليم السلع والخدمات وليست التزاماً تعاقدياً لدفع النقدية أو أصل مالي آخر.

أت١٢- لا تعتبر التزامات مالية أو أصولاً مالية تلك الالتزامات أو الأصول غير التعاقدية (مثل ضرائب الدخل التي تنشأ كنتيجة لمتطلبات نظامية تفرضها الحكومات). ويتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" أسس المحاسبة عن ضرائب الدخل، وبالمثل فإن الالتزامات الضمنية Constructive Liabilities المعرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) لا تعتبر التزامات مالية لأنها لا تنشأ من عقود.

أدوات حقوق الملكية

أت١٣- من أمثلة أدوات حقوق الملكية الأسهم العادية غير المحملة بحق إعادة البيع Non-Puttable وبعض الأدوات المحملة بحق إعادة البيع (راجع الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب") وبعض الأدوات التي تفرض على المنشأة التزاما بتسليم طرف آخر حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية (راجع الفقرتين "١٦ج" و"١٦د") وبعض أنواع الأسهم الممتازة Preference Shares (راجع الفقرتين "أت٢٥" و"أت٢٦")، والضمانات أو خيارات الشراء المكتوبة Written Sell Options التي تسمح لحاملها بالاكتتاب في أو شراء عدد محدد من الأسهم العادية غير القابلة للبيع للمنشأة المصدرة، وذلك مقابل مبلغ نقدي محدد أو أصل مالي آخر. ويعتبر التزام المنشأة بإصدار أو شراء عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ نقدي معين أو أصل مالي آخر في حد ذاته أداة حقوق ملكية للمنشأة (فيما عدا ما جاء في الفقرة

"٢٢أ"). وبالرغم من ذلك، إذا اشتمل العقد على التزام على المؤسسة بدفع النقدية أو أصل مالي آخر، فإن ذلك يؤدى إلى نشوء التزام يعادل القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (راجع الفقرة "أت ٢٧ (أ)") ويعتبر مصدر الأسهم العادية غير القابلة للبيع قد تعهد بالتزام معين، عندما يقوم رسمياً بإجراء توزيعات، ويصبح ملتزماً قانوناً تجاه المساهمين بذلك. ويكون ذلك هو الحال بعد إعلان توزيعات الأرباح، أو عندما تصفى المنشأة فسيتم توزيع أية أصول متبقية على المساهمين بعد الوفاء بالالتزامات.

أت١٤- لا تعتبر أصولاً مالية خيارات الشراء أو العقود المماثلة الأخرى التي تعطى المنشأة حق إعادة شراء عدد محدد من أدوات حقوق الملكية لها مقابل تسليم مبلغ نقدي معين أو أصل مالي آخر (فيما عدا ما جاء بالفقرة "٢٢أ")، إلا أنه يتم خصم أي مبالغ مدفوعة في سياق هذه العقود من حقوق الملكية.

نوعية الأدوات التي تكمل كل النوعيات الأخرى (الفقرتان "١٦أ(ب)" و"١٦ج(ب)")

أت١٤أ- أحد السمات الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ج" أن تكون الأداة المالية ضمن نوعية الأدوات التي تكمل كل النوعيات الأخرى.

أت١٤ب- عند تحديد ما إذا كانت الأداة ضمن نوعية الأدوات المكملة، على المنشأة تقييم مطالبة الأداة عند التصفية وكأنها ستصفى في التاريخ الذي ستقوم فيه بتبويب الأداة. وعلى المنشأة أن تعيد النظر في التبويب إذا كان هناك تغير في الظروف ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، إذا قامت المنشأة بإصدار أو استهلاك أداة مالية أخرى فمن الممكن أن يؤثر ذلك على ما إذا كانت الأداة محل التبويب هي ضمن نوعية الأدوات المكملة لكل النوعيات الأخرى أم لا.

أت١٤ج- الأداة التي لها حق امتياز عند تصفيه المنشأة لا تعد أداة لها حق نصيب تناسبي في صافي أصول المنشأة. فعلى سبيل المثال، الأداة لها حق امتياز في التصفية إذا أعطت الحق لحاملها في توزيعات أرباح محددة عند التصفية بالإضافة إلى نصيب في صافي أصول المنشأة في حين أن الأدوات الأخرى في نوعية الأدوات المكملة ولها حق حصة تناسبية في صافي أصول المنشأة لا تتمتع بنفس الحقوق عند التصفية.

أت١٤د- إذا كان لدى المنشأة نوعية واحدة من الأدوات المالية تعامل هذه النوعية على أنها مكملة لكل النوعيات الأخرى.

التدفقات النقدية المتوقعة المتعلقة بالأداة خلال عمرها (فقرة "١٦أ(هـ)")

أت١٤هـ- يجب حساب التدفقات النقدية المتوقعة للأداة خلال عمرها على أساس الأرباح أو الخسائر أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو القيمة العادلة لصافي الأصول المعترف بها أو غير المعترف بها للمنشأة خلال عمر الأداة. ويقاس الربح أو الخسارة والتغير في صافي الأصول المعترف بها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة.

المعاملات التي يقوم بها حامل أداة من غير أصحاب المنشأة (الفقرتان ١٦أ"، "١٦ج")

أت١٤و- قد يدخل حامل لأداة مالية محملة بحق إعادة البيع أو أداة تفرض على المنشأة التزاما بتسليم طرف آخر حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية في معاملة مع المنشأة بصفة غير صفة صاحب المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يكون حامل الأداة هو أيضاً أحد الموظفين في المنشأة وعند تحديد ما إذا كانت الأداة يجب أن تبوب كحقوق ملكية طبقاً للفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج" يجب فقط الأخذ في الاعتبار التدفقات النقدية والشروط التعاقدية للأداة المتعلقة بحامل الأداة كأحد أصحاب المنشأة.

أت١٤ز- كمثال، شركة توصية فيها شركاء موصين وشركاء متضامنون قد يقوم بعض من الشركاء المتضامنون بتقديم ضمانة إلى المنشأة وقد يحصلون على مقابل لتقديم هذه الضمانة. وفى مثل هذه الحالة فالضمانة والتدفقات النقدية الناشئة عنها ترتبط بحاملي أدوات بصفتهم ضامنون وليس بصفتهم أصحاب المنشأة. لذلك فإن مثل هذه الضمانة والتدفقات النقدية الناشئة عنها لا ينتج عنها أن يصبح الشركاء المتضامنون مكملين للشركاء الموصين وبالتالي يجب عدم أخذ ذلك في الحسبان عند تقييم ما إذا كانت الشروط التعاقدية لأدوات الشركاء الموصين وأدوات الشركاء المتضامنين متشابهة تماماً.

أت١٤ح- مثال آخر عندما توجد ترتيبات معينة للمشاركة في الأرباح أو الخسائر والتي توزع الأرباح أو الخسائر على حاملي الأدوات بناء على تقديمهم لخدمات أو توليدهم لأعمال خلال الفترة الحالية والفترات السابقة. هذه الترتيبات هي معاملات مع حاملي أدوات بصفتهم غير مالكين للمنشأة، ويجب عدم أخذها في الاعتبار عند تقييم السمات الواردة

في الفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج". ومع هذا فإن ترتيبات الأرباح أو الخسائر والتي توزع الأرباح أو الخسائر على حاملي الأدوات بناء على قيم أدواتهم بالنسبة للآخرين في نفس نوعية الأدوات فإن هذه المعاملات تمثل معاملات مع حاملي أدوات بصفتهم أصحاب المنشأة ويجب أخذها في الاعتبار عند تقييم السمات الواردة في الفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج".

أت١٤ط- يجب أن تتماثل التدفقات النقدية والشروط التعاقدية لمعاملة مع حامل أداة (ليس بصفته من أصحاب المنشأة) والمنشأة المصدرة مع معاملة مثيلة قد تقع بين غير حامل لأداة والمنشأة المصدرة.

عدم وجود أدوات مالية أو عقود أخرى بإجمالي تدفقات نقدية تحدد أو تقيد جوهرياً العائد المتبقي لحامل الأداة (الفقرتان "١٦ب" و"١٦د")

أت١٤ى- كشرط لتبويب أداة مالية كحقوق مالية والتي تستوفى الشروط الواردة في الفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج" ألا يكون لدى المنشأة أدوات مالية أو عقود أخرى.

(أ) تؤدى إلى إجمالي تدفقات نقدية تتوقف أساساً على الأرباح أو الخسائر أو التغير في صافي الأصول المعترف بها أو التغير في القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المعترف بها أو غير المعترف بها.

(ب) لها تأثير جوهري في تحديد أو تقييد العائد المتبقي.

إلا أنه عندما يتم الدخول في الأدوات التالية بالشروط التجارية العادية مع طرف غير ذي علاقة فمن غير المتوقع أن يمنع ذلك الأدوات والتي تستوفى الشروط الواردة في الفقرة "١٦أ" أو الفقرة "١٦ج" من أن يتم تبويبها كحقوق ملكية:

(أ) الأدوات التي ينشأ عنها تدفقات نقدية تعتمد جوهرياً على أصول معينة من أصول المنشأة.

(ب) الأدوات التي ينشأ عنها تدفقات نقدية تعتمد على نسبة من الإيراد.

(ج) العقود المصممة لإثابة موظفين بعينهم عن خدمات أدوها للمنشأة.

(د) العقود التي تتطلب دفع نسبة ضئيلة من الأرباح مقابل خدمات أديت أو بضائع وردت.

الأدوات المالية المشتقة

أت١٥- تتضمن الأدوات المالية الأدوات الأساسية (مثل أوراق القبض والدفع وأدوات حقوق الملكية) والأدوات المالية المشتقة (مثل الخيارات المالية Futures and Forwards وعقود مبادلة سعر الفائدة وعقود مبادلة العملة). وينطبق على الأدوات المالية المشتقة تعريف الأدوات المالية، وبناء على ذلك تدخل في نطاق هذا المعيار.

أت١٦- تؤدى الأدوات المالية المشتقة إلى نشوء حقوق والتزامات لها تأثير تحويل خطر مالي أو أكثر كامن في الأداة المالية الأصلية بين أطراف الأداة. فعند نشوئها، تعطى الأدوات المالية المشتقة أحد الأطراف حقاً تعاقدياً لمبادلة الأصول أو الالتزامات مع طرف آخر. بموجب شروط تكون غالباً في صالح هذا الطرف، أو تفرض عليه التزاماً تعاقدياً لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع طرف آخر، بموجب شروط تكون غالباً في غير صالحه. بالرغم من ذلك، فإنها عامة(*) لا تؤدى إلى تحويل الأداة المالية الأصلية عند نشوء العقد، وليس من الضروري أن يحدث هذا التحويل عند استحقاق العقد. وتتضمن بعض الأدوات، في آن واحد، حقاً والتزاماً لإجراء المبادلة. ونظراً لأنه يتم تحديد شروط المبادلة عند نشوء الأداة المشتقة، فقد تصبح تلك الظروف في صالح المنشأة مع تغير الأسعار في الأسواق المالية.

أت١٧- يعطى خيار البيع أو الشراء لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية (أي الأدوات المالية من غير حقوق الملكية للمنشأة ذاتها) لحامله حق الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة المرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. وعلى عكس ذلك فإن مصدر الخيار يلتزم بالتنازل عن المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة أو تحمل الخسارة المحتملة للمنافع الاقتصادية المرتبطة بالتغيرات في القيمة العادلة للأداة المالية موضوع العقد. وينطبق على كل من الحق التعاقدي لحامل الأداة والتزام المصدر تعريف الأصل المالي والالتزام المالي على الترتيب. ويمكن أن تكون الأداة المالية موضوع عقد الخيار أي أصل مالي، بما في ذلك الأسهم في منشآت أخرى والأدوات المحملة بالفوائد. ويمكن أن يتطلب الخيار من مصدره أن يصدر أداة دين، بدلاً من تحويل أصل مالي، إلا أن الأداة موضوع الخيار تمثل في حد ذاتها أصلاً مالياً لحاملها إذا تم ممارسة الخيار.

(*) ينطبق هذا على معظم، وليس كل، المشتقات، فمثلاً، في بعض عقود مبادلة أسعار الفائدة ذات العملات المختلفة، يتم مبادلة المبلغ الأصلي عند نشوء العقد (وإعادة مبادلته عند الاستحقاق)

ويعتبر حق حامل الخيار لمبادلة الأصل المالي بموجب شروطاً غالباً ما تكون في صالح المنشأة وكذلك التزام مصدر الخيار بمبادلة الأصل المالي بموجب شروطاً غالباً ما تكون في غير صالح المنشأة مختلفاً عن الأصل المالي المزمع مبادلته عند ممارسة الخيار. ولا تتأثر طبيعة حق الحامل والتزام المصدر بدرجة احتمال ممارسة الخيار من عدمه.

أت١٨- من الأمثلة الأخرى للأدوات المالية المشتقة عقد آجل من المزمع تسويته خلال ستة أشهر، ويتعهد أحد الطرفين (المشترى) بتسليم ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل سندات حكومية بفائدة ثابتة بقيمة إسمية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بينما يتعهد الطرف الآخر (البائع) بتسليم سندات حكومية بفائدة ثابتة بقيمة إسمية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل ١٠٠٠٠٠٠ جنيه. وخلال الأشهر الست، يكون لدى الطرفين حقاً تعاقدياً والتزاماً تعاقدياً لمبادلة الأدوات المالية. وفى حالة ارتفاع سعر السندات الحكومية عن ١٠٠٠٠٠٠ جنيه تصبح الظروف في صالح المشترى وفي غير صالح البائع، ويصبح الوضع عكسياً في حالة انخفاض السعر عن ١٠٠٠٠٠٠ جنيه. ويكون للمشترى حقاً تعاقدياً (أصل مالي) مماثلاً لحق خيار الشراء والتزاماً تعاقدياً (التزاماً مالياً) مماثلاً للالتزام في خيار البيع، أما البائع، فيكون له حق تعاقدي (أصل مالي) مماثلاً لحق خيار البيع والتزاماً تعاقدياً (التزام مالي) مماثلاً للالتزام في حق الشراء. وكما هو الحال في الخيارات، فإن هذه الحقوق والالتزامات التعاقدية تمثل أصولاً مالية والتزامات مالية منفصلة ومستقلة عن الأدوات المالية المتعلقة بها (السندات والنقدية المزمع تبادلها). ويلتزم طرفا العقد الآجل بتنفيذ العقد في الوقت المتفق عليه. بينما في حالة العقود الخيارية، يحدث التنفيذ عندما – وفقط عندما – يختار حامل الخيار أن يمارسه.

أت١٩- تتضمن أنواع أخرى كثيرة من الأدوات المشتقة حقاً أو التزاماً بالمبادلة المستقبلية، بما في ذلك عقود مبادلة أسعار الفائدة والعملات، وأسقف أسعار الفائدة، والحدود السفلية والعلوية Floors and Collars، وارتباطات القروض وتسهيلات إصدار الصكوك وخطابات الائتمان. ويمكن النظر إلى عقد مبادلة سعر الفائدة على أنه أحد صور العقود الآجلة، بحيث يتفق الطرفان على القيام بسلسلة من المبادلات المستقبلية للمبالغ النقدية، التي يتم حساب أحدها بالرجوع إلى سعر فائدة متغير، والآخر بالرجوع إلى سعر فائدة ثابت. وتعتبر كذلك العقود المستقبلية Futures صورة أخرى من صور العقود الآجلة، تختلف أساساً في كونها عقوداً نمطية ويتم تداولها في السوق.

عقود بيع أو شراء البنود غير المالية (الفقرات من "٨" إلى "١٠")

أت٢٠- لا ينطبق على عقود بيع أو شراء البنود غير المالية تعريف الأدوات المالية، ذلك لأن الحق التعاقدي لأحد الأطراف لاستلام أصل غير مالي أو خدمة والالتزام المقابل للطرف الآخر لا يؤديان إلى نشوء حق أو التزام حالي لأي الطرفين لاستلام أو تسليم أو مبادلة أصل مالي. على سبيل المثال، لا تعتبر العقود التي تسمح بالتسوية فقط عن طريق استلام أو تسليم بند غير مالي (مثل الخيارات أو العقود الآجلة أو المستقبلية على الفضة) لا تعتبر أدوات مالية، وينتمي الكثير من عقود السلع إلى هذا النوع، بينما يكون البعض الآخر نمطياً في الشكل ويتم متاجرته في الأسواق المنظمة إلى حد كبير بنفس أسلوب تداول بعض الأدوات المالية المشتقة. على سبيل المثال، يمكن أن يتم شراء أو بيع عقد مستقبلي للسلع فوراً مقابل نقدية، حيث إنه مدرج للمتاجرة في السوق، ويمكن أن تتداوله عدة أيدي عدة مرات. وبالرغم من ذلك، فإن الأطراف التي تقوم بشراء أو بيع العقد، تقوم في الواقع، بمتاجرة السلعة موضوع العقد. إلا أن المقدرة على شراء أو بيع عقد السلعة مقابل نقدية، وسهولة بيعه أو شرائه وكذلك إمكانية التفاوض على التسوية النقدية للالتزام باستلام أو تسليم السلعة، كل ذلك لا يغير السمة الأساسية للعقد بطريقة تؤدى إلى خلق أداة مالية. ومع هذا، فإن بعض عقود بيع أو شراء البنود غير المالية، التي يمكن تسويتها بالصافي، أو بمبادلة الأدوات المالية، أو التي يمكن بموجبها تحويل البند غير المالي بسهولة إلى نقدية، تدخل في تطاق هذا المعيار، كما لو كانت أدوات مالية (راجع الفقرة "٨").

أت٢١- باستثناء ما هو مطلوب وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء"، لا يؤدى العقد الذي يتضمن استلام أو تسليم أصول ملموسة إلى نشوء أصل مالي لأحد الأطراف والتزام مالي للطرف الآخر، إلا إذا كانت هناك مدفوعات مقابلة مؤجلة بعد تاريخ تحويل الأصول الثابتة. ويسرى هذا على حالة شراء أو بيع السلع بالائتمان.

أت٢٢- ترتبط بعض العقود بالسلع، إلا أنها لا تتضمن التسوية خلال الاستلام أو التسليم الفعلي للسلع. وتحدد التسوية خلال المدفوعات النقدية التي يتم تحديدها وفقاً لمعادلة في العقد، وليس من خلال دفع مبالغ محددة. على سبيل المثال، يمكن حساب القيمة

الإسمية للسند عن طريق تطبيق سعر البترول السائد في السوق في تاريخ استحقاق السند على كمية محددة من البترول ويتم حساب مؤشر القيمة الإسمية بالرجوع إلى سعر سلعة إلا أنه تتم تسويته نقداً فقط. ويعتبر مثل هذا العقد أداة مالية.

أت٢٣- يتضمن تعريف الأداة المالية كذلك العقود التي تؤدى إلى نشوء أصل أو التزام غير مالي بالإضافة إلى أصل أو التزام مالي. وغالباً ما تعطى تلك الأدوات المالية أحد الأطراف خيار مبادلة الأصل المالي مقابل أصل غير مالي. على سبيل المثال، فإن السند المرتبط بالبترول قد يعطى لحامله حق استلام سلسلة من مدفوعات الفوائد الثابتة والدورية بالإضافة إلى مبلغ نقدي ثابت عند الاستحقاق، مع خيار مبادلة القيمة الأسمية مقابل كمية ثابتة من البترول. وتتغير الرغبة في ممارسة ذلك الخيار من وقت لآخر حسب القيمة العادلة للبترول قياساً الى نسبة التبادل بين النقدية والبترول (سعر التبادل) المتضمنة في السند، ولا تؤثر نوايا حامل السند فيما يتعلق بممارسة الخيار على جوهر الأصول المكونة، ويجعل كل من الأصل المالي لحامل السند والالتزام المالي لمصدر السند أداة مالية بغض النظر عن الانواع الاخرى من الأصول والالتزامات التي نتجت عن السند.

أت٢٤- بالرغم من أنه لم يتم إعداد هذا المعيار ليطبق على عقود السلع أو العقود الاخرى التي لا ينطبق عليها تعريف الأداة المالية أو تقع ضمن نطاق الفقرة "٨" قد تجد المنشآت من الملائم تطبيق متطلبات الإفصاح المناسبة والواردة في هذا المعيار على تلك العقود.

العرض

الالتزامات وحقوق الملكية (الفقرات من "١٥" الى "٢٧")

لا يوجد التزام تعاقدي لتسليم النقدية أو أصل مالي آخر (الفقرات من "١٧" الى "٢٠")

أت٢٥- يمكن اصدار لبعض أنواع الأسهم بحقوق متباينة وعند تحديد ما إذا كان السهم التزاماً مالياً أو أداة حقوق ملكية، على المصدر تقييم الحقوق الخاصة المرتبطة بالسهم لتحديد ما إذا كان يتوافر فيها الخصائص الأساسية للالتزام المالي. على سبيل المثال، فإن السهم الذي يسمح بالاسترداد في تاريخ معين أو وفقاً لخيار حامل السهم يتضمن التزاماً مالياً لأن المصدر يلتزم بتحويل الأصول المالية لحامل السهم ولا تعتبر عدم

القدرة المحتملة للمصدر للوفاء بالتزام التعاقدي باسترداد السهم منافية للالتزام. ذلك بصرف النظر عما إذا كان ذلك بسبب عدم توافر الأموال او بسبب قيود رسمية أو عدم كفاية الأرباح أو الاحتياطيات. أما بالنسبة لخيار المصدر لاسترداد الأسهم مقابل نقدية فلا ينطبق عليه تعريف الالتزام المالي لأنه ليس على المصدر التزام حالي بتحويل الأصول المالية للمساهمين. في هذه الحالة، يكون استرداد الأسهم فقط بناءً على رغبة المصدر إلا أنه قد ينشأ التزام عندما يمارس مصدر الأسهم خياره، غالباً عن طريق إعلام المساهمين رسمياً بنيته لاسترداد الأسهم.

أت٢٦- عندما تكون الأسهم قابلة للاسترداد، يتم تحديد التبويب بناءً على الحقوق الاخرى المرتبطة بها ويكون التبويب بناءً على تقييم جوهر الترتيبات التعاقدية وتعريف الالتزام المالي وأدوات حقوق الملكية، وعندما تكون التوزيعات على حاملي الأسهم الممتازة سواء تراكمية أو غير تراكمية، بناءً على اختيار المصدر تكون الأسهم أدوات حقوق ملكية ولا يتأثر تبويب الأسهم كأدوات حقوق ملكية أو التزامات مالية بما يلي على سبيل المثال:

(أ) الخلفية السابقة عن التوزيعات.

أو(ب) النية لعمل توزيعات في المستقبل.

أو(ج) التأثير السلبي المحتمل على سعر الأسهم الممتازة للمصدر في حالة عدم القيام بتوزيعات (بسبب القيود على دفع توزيعات الأرباح على الأسهم العادية في حالة عدم دفع توزيعات أرباح للأسهم الممتازة).

أو(د) حجم احتياطيات المصدر.

أو(هـ) توقع المصدر للربح أو الخسارة في فترة معينة.

أو(و) قدرة أو عدم قدرة المصدر على التأثير في حجم ربحه أو خسارته خلال الفترة.

تسوية أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها (الفقرات من "٢١" الى "٢٤")

أت٢٧- توضح الأمثلة التالية كيفية تبويب أنواع العقود المختلفة على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة:

(أ) يعتبر أداة حقوق ملكية، العقد الذي ستقوم المنشأة بتسويته عن طريق استلام او تسليم عدد محدد من أسهمها بدون مقابل مستقبلي او مبادلة عدد محدد من أسهمها مقابل مبلغ نقدي محدد أو أصل مالي آخر. وبناءً على ذلك فإن أية مبالغ يتم الحصول عليها أو دفعها في إطار هذا العقد يتم اضافتها مباشرة إلى

أو خصمها مباشرة من حقوق الملكية. ومن أمثلة ذلك، خيار الأسهم المصدر الذى يعطى الطرف الآخر الحق في شراء عدد محدد من أسهم المنشأة مقابل مبلغ نقدي محدد إلا أنه إذا تطلب العقد أن تقوم المنشأة بشراء (استعادة) أسهمها مقابل نقدية او أصل مالي آخر عند تاريخ محدد أو قابل للتحديد، أو عند الطلب، فعلى المنشأة كذلك الاعتراف بالتزام مالي مساو للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد. ومن امثلة ذلك التزام المنشأة بموجب عقد آجل لإعادة شراء عدد محدد من أسهمها مقابل مبلغ نقدي محدد.

(ب) يؤدى التزام المنشأة بشراء أسهمها مقابل نقدية الى نشوء التزام مالي مساو للقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى إذا كان عدد الأسهم الذي تلتزم المنشأة بشرائه غير محدد او إذا كان الالتزام مشروطاً بالنسبة للطرف الآخر الذي سيمارس حق الاسترداد ومن امثلة الالتزامات المشروطة هو الخيار المصدر الذي يتطلب من المنشأة إعادة شراء اسهمها مقابل نقدية إذا مارس الطرف الآخر الخيار.

(ج) بإستثناء الحالات الواردة في الفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" يعتبر العقد الذي سيتم تسويته نقداً او مقابل أصل مالي آخر أصلاً او التزاماً مالياً حتى لو كان المبلغ النقدي أو الأصل المالي الآخر الذي سيتم تسليمه او استلامه مبنياً على اساس التغيرات في أسعار أسهم المنشأة في السوق. ومن أمثلة ذلك خيار الأسهم الذي يتم تسويته بالصافي نقداً.

(د) يعتبر العقد الذي سيتم تسويته بعدد متغير من أسهم المنشأة تساوى قيمتها مبلغاً محدداً أو مبلغ يعتمد على تغيرات في عوامل مؤثرة (مثل سعر السلعة) أصلاً او التزاماً مالياً. ومن أمثلة ذلك الخيار المكتوب لشراء الذهب والذي، في حالة ممارسته، سيتم تسويته بالصافي عن طريق أدوات المنشأة ذاتها بأن تقوم المنشأة بتسليم عدد من تلك الأدوات بما يساوي قيمة عقد الخيار. ويعتبر مثل هذا العقد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً حتى لو كان المتغير المؤثر هو سعر سهم المنشأة نفسها وليس الذهب ومثل ذلك فإن العقد الذي سيتم تسويته بعدد محدد من أسهم المنشأة نفسها ولكن ستتغير الحقوق المرتبطة بتلك الأسهم بحيث تكون قيمة التسوية مساوية لمبلغ ثابت معتمد على تغيرات في عامل مؤثر، يعتبر هذا العقد أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً.

مخصصات تسوية البنود المحتملة (الفقرة "٢٥")

أت٢٨- وفقاً للفقرة "٢٥" فانه إذا كان جزءًا من مخصص تسوية البنود المحتملة الذي قد يستلزم التسوية نقداً أو من خلال أصل مالي آخر (أو بطريقة أخرى قد يؤدى إلى أن تصبح الأداة التزاماً مالياً) غير حقيقي فإن مخصص التسوية لا يؤثر على تبويب الأداة المالية، وعليه فان العقد الذي يستلزم التسوية نقداً او من خلال عدد متغير من أسهم المنشأة نفسها فقط في حالة حدوث شيء معين نادر الحدوث او غير طبيعي أو غير محتمل الحدوث بشكل كبير يعتبر أداة حقوق ملكية. وبالمثل فان التسوية من خلال عدد محدد من أسهم المنشأة ذاتها يمكن أن يكون ممنوعاً تعاقدياً وذلك في ظروف تكون خارج تحكم المنشأة ولكن إذا كانت تلك الظروف غير محتملة الحدوث يكون التبويب كأداة حقوق ملكية ملائماً.

أت٢٩- تقوم المنشأة في القوائم المالية المجمعة بعرض حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة، أي حصص الأطراف الأخرى في حقوق الملكية والدخل من شركاتها التابعة، وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢). وعند تبويب الأداة المالية (أو أحد مكوناتها) في القوائم المالية المجمعة تأخذ المنشأة في اعتبارها جميع الأحكام والشروط المتفق عليها بين أعضاء المجموعة وحاملي الأداة وذلك بغرض تحديد ما إذا كان على المجموعة ككل التزام بتسليم نقدية أو أصل مالي آخر فيما يتعلق بالأداة أو بتسوية الأداة بطريقة ما تؤدى الى تبويب الالتزام. وعندما تصدر منشأة تابعة داخل مجموعة أداة مالية وتتفق المنشأة الأم أو منشأة اخرى داخل المجموعة مباشرة مع حاملي الأداة على شروط إضافية (مثل الضمانة) قد لا يكون للمجموعة الاختيار بالنسبة للتوزيعات أو الاسترداد. وبالرغم من أن المنشأة التابعة قد تبوب الأداة بطريقة صحيحة في قوائمها المالية المستقلة بصرف النظر عن تلك الشروط الاضافية يجب الأخذ في الاعتبار أثر الاتفاقات الأخرى بين أعضاء المجموعة وحاملي الأداة للتأكد من أن القوائم المالية المجمعة تعكس العقود والمعاملات التي دخلت فيها المجموعة ككل، وما دام هناك التزام أو مخصص للتسوية فيجب تبويب الأداة (أو أحد مكوناتها موضوع الالتزام) كالتزام مالي في القوائم المالية المجمعة.

أت٢٩أ- بعض أنواع الأدوات التي تفرض التزام تعاقدي على المنشأة يتم تبويبها كأداة حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د". ويعتبر التبويب طبقاً لهذه الفقرات كاستثناء من المبادئ المطبقة في هذا المعيار بخصوص تبويب الأداة. ولا يمتد هذا الاستثناء إلى تبويب حقوق غير ذوي السيطرة في القوائم المالية المجمعة. وبالتالي فإن الأدوات المبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقاً للفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" في القوائم المالية المستقلة أو المنفردة والتي هي حقوق غير ذوي السيطرة يتم تبويبها كالتزامات في القوائم المالية المجمعة للمجموعة.

الأدوات المالية المركبة (الفقرات من "٢٨" الى "٣٢")

أت٣٠- تنطبق الفقرة "٢٨" فقط على مصدري الأدوات المالية المركبة من غير المشتقات ولا تتعامل الفقرة "٢٨" مع الأدوات المالية المركبة من وجهة نظر حاملي الأداة، ويتضمن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) كيفية تبويب وقياس الأصول المالية التي تمثل أدوات مالية مركبة من وجهة نظر حاملي الأداة.

أت٣١- من الأشكال الشائعة للأداة المالية المركبة أداة الدين ذات خيار التحويل الضمني مثل السند القابل للتحويل إلى أسهم عادية للمصدر بدون أي خصائص للمشتقات الضمنية. وتتطلب الفقرة "٢٨" من مصدر مثل تلك الأداة المالية أن يعرض مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية بصورة منفصلة في قائمة المركز المالي، على النحو التالي:

(أ) يعتبر التزام المصدر بسداد مدفوعات مجدولة من الفوائد وأصل المبلغ التزاماً مالياً قائماً ما دام لم يتم تحويل الأداة. وعند الاعتراف الأولى تكون القيمة العادلة لمكون الالتزام هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية وفقاً للعقد مخصومة على أساس سعر الفائدة المطبق حينذاك في السوق على الأدوات ذات الوضع الائتماني المقارن والتدفقات النقدية المماثلة الى حد كبير وبنفس الشروط فيما عدا خيار التحويل.

(ب) تعتبر أداة حقوق الملكية خياراً ضمنياً لتحويل الالتزام إلى حقوق ملكية المصدر. ويكون لهذا الخيار قيمة عند الاعتراف الأولى حتى إذا كان غير جدير مالياً بالتنفيذ out of the money.

أت٣٢- عند تحويل الأداة القابلة للتحويل عند استحقاقها، على المنشأة استبعاد مكـــون الالتـــزام من الدفاتر والاعتراف به كحقوق ملكية ويبقى مكون حقوق الملكية الأصلي في حقوق الملكية (بالرغم من أنه قد ينقل من بند إلى آخر داخل حقوق الملكية) ولا يوجـــد ربـــح أو خسارة ناتجاً عن التحويل عند الاستحقاق.

أت٣٣- عندما تستنفد المنشأة أداة قابلة للتحويل قبل استحقاقها من خلال الاســـترداد المبكـــر أو إعادة الشراء وبحيث لا تتغير المزايا الأصلية للتحويل تقوم المنـــشأة بتوزيـــع المبـــالغ المدفوعة وأية تكاليف لمعاملة إعادة الشراء أو الاسترداد علـــى مكونـــات الالتـــزام وحقوق الملكية للأداة في تاريخ المعاملة. ويجب ان تتفق طريقة التوزيـــع مـــع تلـــك المستخدمة في التوزيع الأصلي للمكونات المنفصلة للحصيلة التي استلمتها المنشأة عند إصدار الأداة القابلة للتحويل وذلك بما يتمشى مع الفقرات من "٢٨" الى "٣٢".

أت٣٤- بمجرد توزيع المبالغ يتم معاملة أي ربح أو خسارة بما يتمشى مع المبادئ المحاســـبية المطبقة على المكون المرتبط بالتوزيع كما يلي:

(أ) يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة المرتبطة بمكون الالتزام في الأرباح أو الخسائر.

و(ب) يتم الاعتراف بالمبالغ المرتبطة بمكون حقوق الملكية في حقوق الملكية.

أت٣٥- قد تقوم المنشأة بتعديل شروط الأداة القابلة للتحويل لتحفز التحويل المبكر، مـــثلاً عـــن طريق منح نسبة تحويل أفضل أو دفع مبالغ إضافية في حالة التحويل قبل تاريخ معـــين ويتم الاعتراف بالفرق في تاريخ تعديل الشروط بين القيمة العادلة لما سيحـــصل عليـــه حامل الأداة عند تحويلها بموجب الشروط المعدلة وبين القيمة العادلة لما كان سيحصل عليه بموجب الشروط الأصلية، كخسارة في الأرباح أو الخسائر.

أسهم الخزينة (الفقرات "٣٣-٣٤")

أت٣٦- لا يتم الاعتراف بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها كأصـــل مـــالي وذلـــك بغض النظر عن سبب إعادة اقتنائها وتتطلب الفقرة "٣٣" من المنشأة التي تعيد اقتنـــاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها أن تعرض تلك الأدوات مخصومة من حقوق الملكية إلا أنه عندما تحتفظ المنشأة بأدوات حقوق ملكيتها نيابة عن الآخرين مثـــل المؤســـسة المالية التي تحتفظ بحقوق ملكيتها نيابة عن أحد عملائها فتكون هنـــاك علاقـــة وكالـــة، وعليه لا يجب ادخال تلك الحيازات في ميزانية المنشأة.

الفوائد وتوزيعات الأرباح والأرباح والخسائر (الفقرات "٣٥-٤١")

أت٣٧- يوضح المثال التالي تطبيق الفقرة "٣٥" على الأداة المالية المركبة. افترض أن هناك سهماً ممتازًا غير تراكمي يجب اجباراً استرداده مقابل نقدية خلال خمس سنوات الا أنه يتم دفع توزيعات الأرباح بناء على اختيار المنشأة قبل تاريخ الاسترداد. تعتبر مثل هذه الأداة أداة مالية مركبة، يكون مكون الالتزام فيها هو القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد ويتم الاعتراف برد الخصم unwinding على هذا المكون في الأرباح والخسائر ويصنف كمصروف فوائد. أما أية توزيعات أرباح فتكون مرتبطة بمكون حقوق الملكية وعليه فيتم الاعتراف بها كتوزيعات لأرباح أو خسائر وتطبق مثل هذه المعاملة اذا لم يكن الاسترداد إجبارياً، ولكن بناءً على اختيار الحامل أو إذا كان سيتم تحويل السهم اجبارياً الى عدد متغير من الأسهم العادية تحسب لتكون مساوية لمبلغ محدد أو مبلغ يتم تحديده بناءً على تغيرات في عنصر مؤثر (مثل سلعة) إلا أنه إذا تم إضافة أية توزيعات أرباح غير مدفوعة إلى مبلغ الاسترداد تعتبر الأداة بالكامل التزاماً وفى هذه الحالة يتم تبويب أية توزيعات أرباح على أنها مصروف فوائد.

المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي (الفقرات "٤٢-٥٠")

أت٣٨ - ملغاة.

ضوابط أن يكون للمنشأة حالياً الحق القانوني القابل للنفاذ لإجراء المقلصة بين المبالغ المعترف بها (الفقرة "٤٢(أ)")

أت٣٨أ- قد يكون الحق في إجراء المقاصة متاح حالياً أو قد يكون معلقاً على وقوع حدث في المستقبل (على سبيل المثال قد ينشأ الحق أو يصبح قابل للتنفيذ فقط عند وقوع حدث في المستقبل، مثل الإخفاق أو الإعسار أو الإفلاس لأحد الأطراف المقابلة). حتى لو لم يكن الحق لإجراء المقاصة معلقاً على وقوع حدث مستقبلي، قد يكون قابل للنفاذ القانوني فقط في ظروف العمل العادية، أو عند حدوث إخفاق، أو عند حدوث إعسار أو إفلاس لأحد أو لجميع الأطراف المقابلة.

أت٣٨ب-حتى تتطبق الضوابط الواردة في الفقرة "٤٢(أ)"، يجب أن يكون للمنشأة حالياً حق قانوني قابل للنفاذ لإجراء المقاصة. ويعني هذا أن حق إجراء المقاصة:

(أ) لا يكون معلقاً على وقوع حدث مستقبلي.

و(ب) يجب أن يكون قابل للنفاذ قانوناً في جميع الأحوال التالية للمنشأة ولجميع الأطراف المقابلة:

(١) ظروف العمل العادية.

و(٢) حالة الإخفاق.

و(٣) حالة الإعسار أو الإفلاس.

أت٣٨ج- وفقاً للنطاق القانوني، قد تختلف طبيعة ومدى الحق في إجراء المقاصة، بما في ذلك أي شروط ملحقة بممارستها وما إذا كان هذا الحق ليبقى في حالة الإخفاق أو الإعسار أو الإفلاس. وبالتالي، لا يمكن افتراض أن الحق في إجراء المقاصة متاح بصفة آلية خارج ظروف العمل العادية. على سبيل المثال، قد تمنع قوانين الإفلاس أو الإعسار أو تحد من حق إجراء المقاصة عند حدوث إفلاس أو إعسار في بعض الظروف.

أت٣٨د- يجب أخذ القوانين المطبقة على العلاقات بين الأطراف (على سبيل المثال الأحكام التعاقدية، والقوانين التي يخضع لها العقد، أو قوانين الإخفاق أو الإعسار أو الإفلاس المطبقة على أطراف العقد) في الاعتبار حتى يمكن التأكد مما إذا كان الحق القانوني لإجراء المقاصة قابل للنفاذ في ظروف العمل العادية وفي حالة حدوث إخفاق وفي حالة حدوث إعسار أو إفلاس للمنشأة ولجميع الأطراف المقابلة (كما هو محدد في الفقرة "أت٣٨ب(ب)").

الضوابط لأن تكون لدى المنشأة النية إما لإجراء التسوية على اساس صافي المبالغ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في آن واحد (الفقرة "٤٢(ب)")

أت٣٨هـ-حتى تتطبق الضوابط في الفقرة "٤٢(ب)"، يجب أن يكون للمنشأة النية إما لإجراء التسوية على اساس صافي المبالغ أو الاعتراف بالأصل وتسوية الالتزام في آن واحد. على الرغم من أنه قد يكون لدى المنشأة الحق لإجراء التسوية بالصافي، قد تستمر المنشأة في تحقيق الأصل وتسوية الالتزام بشكل منفصل.

أت٣٨و-تحقق المنشأة الضوابط في الفقرة "٤٢(ب)" إذا تمكنت المنشأة من تسوية المبالغ على نحو ينتج عنه في الواقع ما يماثل التسوية بالصافي. ويحدث ذلك عندما، وفقط عندما، تكون آلية التسوية لها خصائص تستبعد أو ينتج عنها خطر ائتمان وخطر سيولة غير هامين، ويتم بموجبها التحصيل والسداد من خلال عملية أو دورة تشغيل واحدة. على

سبيل المثال، يمكن لنظام تسوية إجمالية أن تنطبق عليه ضوابط التسوية بالصافي في الفقرة "٤٢(ب)" إذا استوفى جميع الخصائص التالية:

(أ) يتم تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية المؤهلة للمقاصة في نفس النقطة من الزمن للتشغيل.

و(ب) يلتزم الأطراف بأداء تعهداتهم بالتسوية ريثما يتم تقديم الأصول المالية والالتزامات المالية للتشغيل.

و(ج) لا توجد إمكانية لتغيير التدفقات النقدية الناشئة من الأصول والالتزامات ريثما يتم تقديمها للتشغيل (ما لم تفشل العملية – راجع (د) أدناه).

و(د) سوف يتم تسوية الأصول والالتزامات المضمونة بأوراق مالية على أساس نظام تحويل أوراق مالية أو نظام مشابه (على سبيل المثال، التسليم مقابل الدفع)، بحيث إذا فشل تحويل الأوراق المالية، سوف يفشل أيضاً تشغيل المستحقات أو المدفوعات ذات العلاقة والمضمونة بتلك الأوراق المالية (والعكس بالعكس).

و(هـ) سوف يتم إعادة تقديم المعاملات التي تفشل للتشغيل، كما هو في (د) أعلاه، إلى أن يتم تسويتها.

و(و) تتم التسوية من خلال نفس الجهة (على سبيل المثال، بنك التسوية، أو بنك مركزي، أو مركز لإيداع الأوراق المالية).

و(ز) يوجد تسهيل ائتماني متاح خلال اليوم لتقديم حد كافي للسحب على المكشوف ليسمح بتشغيل السدادات في تاريخ التسوية لكل من الأطراف، وأنه من المؤكد إلى درجة كبيرة احترام التسهيل الائتماني المتاح خلال اليوم عند الحاجة إليه.

أت٣٩– لا يقدم المعيار معاملة خاصة لما يسمى الأدوات المركبة (synthetic instruments) والتي تكون مجموعات من الأدوات المالية المنفصلة يتم اقتناؤها وحيازتها لتحاكي خصائص أداة أخرى. على سبيل المثال، فإن القرض طويل الاجل ذي الفائدة المتغيرة مندمجاً مع عقد مبادلة سعر فائدة يتضمن استلام مدفوعات متغيرة ودفع مبالغ ثابتة يؤدى الى خلق قرض طويل الأجل بسعر فائدة ثابت وكل من الأدوات المالية المنفردة التي تكون مجتمعة "أداة مركبة" تمثل وحدها حقاً أو التزاماً تعاقدياً وفقاً لأحكامها وشروطها ويمكن تحويل أي منها أو تسويتها منفصلة، وكل أداة مالية معرضة لمخاطر قد تختلف عن المخاطر المعرضة لها الأدوات المالية الأخرى، وعليه فإذا كانت أداة مالية داخل أداة مركبة تمثل أصلاً واخرى تمثل التزاماً لا تجرى بينهما مقاصة ويتم عرضهما في ميزانية المنشأة بالقيمة الصافية إلا إذا انطبق عليهما شروط المقاصة الواردة في الفقرة "٤٢".

أت٤٠ –ملغاة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)

الأدوات المالية : الاعتراف والقياس

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)

الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)

الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس لمحاسبة التغطية التي يسمح معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) بتطبيقها في حالات محددة.

نطاق المعيار

٢- على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية التي تقع في نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، عندما، وإلى المدي الذي:

(أ) يسمح فيه معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) بتطبيق متطلبات محاسبة التغطية في هذا المعيار.

و(ب) تكون الأداة المالية جزء من علاقة تغطية مؤهلة لمحاسبة التغطية وفقاً لهذا المعيار.

٢أ إلى ٧- ملغاة.

تعريفات

٨- يستخدم هذا المعيار التعريفات الواردة بمعايير المحاسبة المصرية أرقام (٢٥) و(٤٥) و(٤٧) بذات المعاني الواردة بالملحق (أ) من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) والملحق (أ) من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) والفقرة "١١" معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)، وتتضمن معايير المحاسبة المصرية أرقام (٢٥) و(٤٥) و(٤٧) تعريفاً ودليلاً لتطبيق المصطلحات التالية:

- الأداة المالية.
- الأصل المالي.
- الالتزام المالي.
- أداة حقوق الملكية.
- التكلفة المستهلكة للأصل المالي والالتزام المالي.
- الاعتراف.
- المشتقة.
- طريقة الفائدة الفعلية.
- القيمة العادلة.

٩- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

تعريفات مرتبطة بمحاسبة تغطية المخاطر

الارتباط المؤكد (*firm commitment*): هو اتفاق ملزم لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.

المعاملات المتوقعة (*forecast transaction*): هي معاملات غير مؤيدة بارتباط ولكن متوقع حدوثها مستقبلاً.

أداة التغطية (*hedging instrument*): هي مشتقة مخصصة أو أصل مالي أو التزام مالي بخلاف المشتقات التي من المتوقع أن تعوض التغيرات في قيمتها العادلة أو تدفقاتها النقدية أثر التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تم تخصيصه كبند مغطى (وتعطى الفقرات من "٧٢" إلى "٧٧" والفقرات من "أت٩٤" إلى "أت٩٧" من الملحق (أ) تفصيلاً لتعريف أداة التغطية).

البند المغطى (*hedged item*): هو أصل أو التزام أو ارتباط مؤكد أو معاملة متوقعة بدرجة عالية من الاحتمال أو صافي الاستثمار في أنشطة أجنبية والذي:

(أ) عرض المنشأة لمخاطر التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية.

و(ب) تم تخصيصه على أنه بند يتم تغطية مخاطره (وتعطى الفقرات من "٧٨" إلى "٨٤" والفقرات من "أت٩٨" إلى "أت١٠١" من الملحق (أ) تفصيلاً لتعريف البنود التي يتم تغطية مخاطرها).

فعالية التغطية (*hedge effectiveness*): هي مدى إلغاء أو تعويض أثر التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تمت تغطية مخاطره من خلال التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة تغطية المخاطر (راجع الفقرات "أت١٠٥" إلى "أت١١٣أ" من الملحق (أ)).

١٠ - ٧٠ ملغاة.

التغطية

٧١- إذا اختارت المنشأة عند تطبيقها لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) ألا تستمر في تطبيق متطلبات محاسبة التغطية في هذا المعيار (راجع الفقرة "٢١,٢,٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧))، يجب عندها تطبيق متطلبات محاسبة التغطية الواردة في القسم ٦ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). ومع ذلك، يمكن للمنشأة وفقاً للفقرة "٣,١,٦" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) أن تطبق متطلبات محاسبة التغطية في هذا المعيار بدلا عن تلك التي في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) في حالة تغطية خطر التعرض لسعر الفائدة لجزء من محفظة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية. وفي هذه الحالة يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الخاصة بمحاسبة تغطية القيمة العادلة لتغطية محفظة من خطر سعر الفائدة (راجع الفقرات "٨١أ" و"٨٩أ" ومن "أت١١٤" إلى "أت١٣٢".

أدوات التغطية

الأدوات المؤهلة

٧٢-لا يحدد هذا المعيار الأحوال التي يتم فيها تخصيص مشتقات الأدوات المالية كأداة تغطية طبقاً للشروط الواردة في الفقرة "٨٨" باستثناء بعض الخيارات المكتوبة (راجع الفقرة "أت٩٤")، إلا أنه يجوز تخصيص أي أصل مالي غير مشتق أو أي التزام مالي غير مشتق كأداة تغطية فقط لتغطية مخاطر العملات الأجنبية.

٧٣-لأغراض محاسبة التغطية فإن الأدوات الوحيدة التي يمكن تبويبها كأدوات تغطية هي الأدوات التي يدخل فيها طرف من خارج المنشأة التي تقوم بإعداد القوائم المالية (أي طرف خارجي عن المجموعة أو القطاع أو المنشأة الفردية التي يتم التقرير عنها) وعلى الرغم من أن المنشآت المستقلة ضمن أية مجموعة أو قطاعات مجمعة داخل المنشأة يمكن أن تكون طرفاً في معاملات تغطية مع منشآت أخرى داخل المجموعة أو القطاعات داخل المنشأة، فإن هذه المعاملات التي بين أطراف المجموعة يتم استبعادها عند إعداد قوائم مالية مجمعة وبالتالي فإن معاملات التغطية هذه غير مؤهلة لمحاسبة التغطية في القوائم المالية المجمعة للمجموعة. ومع ذلك فقد تعتبر مؤهلة لمحاسبة التغطية في القوائم المالية المستقلة لمنشأة منفردة داخل المجموعة أو القطاع الذي يقوم بإعداد قوائم مالية.

تخصيص أدوات التغطية

٧٤-عادة ما يكون هناك قياس واحد للقيمة العادلة لأداة التغطية في مجملها، حيث أن العوامل التي تؤدى إلى حدوث تغيرات في القيمة العادلة تعتمد على بعضها البعض وبالتالي تقوم المنشأة بتحديد علاقة التغطية بالنسبة لأداة التغطية في مجملها أما الاستثناءات المسموح بها فقط فهي كالآتي:

(أ) فصل فرق التغير في القيمة الاصلية Intrinsic value الناتج عن تغير القيمة العادلة والفرق الناتج من القيمة الحالية (الفائدة المعبرة عن عامل الزمن) في عقد الخيار وتبويب التغير بين القيمة السوقية وقيمة الخيار فقط كفرق تغطية مع استبعاد التغير في القيمة الزمنية.

و(ب) فصل عنصر الفائدة عن السعر الفوري للعقد الآجل.

ويسمح بهذه الاستثناءات نظراً لإمكانية قياس كل من فرق التغير في القيمة الأصلية Intrinsic value لحق الخيار والعلاوة في العقد الآجل بشكل عام بطريقة مستقلة.

٧٥-يمكن تخصيص نسبة من إجمالي أداة التغطية ولتكن ٥٠% من القيمة الأسمية كأداة تغطية في علاقة تغطية إلا أنه لا يجوز تحديد علاقة التغطية على أساس نسبة من الفترة الزمنية التي تظل فيها أداة التغطية قائمة.

٧٦- يجوز تخصيص أداة تغطية منفردة كغطاء لأكثر من نوع من المخاطر ولكن بالشروط التالية:

(أ) إمكانية تحديد المخاطر المغطاة بوضوح.

و(ب) إمكانية إثبات فعالية التغطية لكل نوع من المخاطر.

و(ج) إمكانية ضمان وجود علاقة محددة لأداة التغطية وحالات المخاطر المختلفة.

٧٧- يجوز اعتبار اثنين أو أكثر من المشتقات أو نسبة منهم مجتمعين أو مبوبين معاً كأداة تغطية، وينطبق ذلك عند تعويض مخاطر بعض المشتقات من مشتقات أخرى.

البنود المغطاة

٧٨- يمكن أن يأخذ البند المغطى شكل أصل أو التزام تم الاعتراف به، أو ارتباط مؤكد أو معاملة متوقعة لم يتم الاعتراف بها، أو صافي استثمار في نشاط أجنبي. وقد يكون البند المغطى:

(أ) أصل أو التزام أو ارتباط مؤكد منفرداً أو عملية متوقعة ومؤكدة الحدوث بدرجة عالية أو صافي استثمار في نشاط أجنبي.

أو (ب) مجموعة من الأصول أو الالتزامات أو الارتباطات المؤكدة أو المعاملات المتوقعة والمؤكدة الحدوث بدرجة عالية أو صافي استثمارات في أنشطة أجنبية لها سمات مخاطر مشابهة.

أو (ج) تغطية محفظة مالية ذات مخاطر أسعار فائدة فقط، أو جزء من محفظة أصول مالية أو التزامات مالية تتشارك في الخطر المغطى.

٧٩-ملغاة.

٨٠-لأغراض محاسبة التغطية، يمكن فقط التخصيص كبنود مغطاة للأصول والالتزامات والارتباطات المؤكدة والمعاملات المتوقعة التي تتعلق بأطراف خارج المنشأة. ويرجع ذلك إلى أنه يمكن تطبيق محاسبة التغطية على المعاملات بين المنشآت في نفس المجموعة فقط في القوائم المالية المستقلة أو المنفصلة لهذه المنشآت وليس في القوائم المالية المجمعة للمجموعة، فيما عدا القوائم المالية المجمعة لمنشأة استثمارية كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)، حيث لا يتم الاستبعاد في القوائم المالية المجمعة للمعاملات بين المنشأة الاستثمارية وشركاتها التابعة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. واستثناءً من ذلك، يجوز أن يصبح خطر العملة الأجنبية لبند ذا طبيعة نقدية

بين منشآت المجموعة (مثل رصيد مستحق السداد أو التحصيل بين شركتين تابعتين) مؤهلاً كبند مغطى في القوائم المالية المجمعة إذا نتج عنه خطر تعرض لمكاسب أو خسائر سعر الصرف الأجنبي لم يتم استبعاده بالكامل عند التجميع وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣)، لا يتم استبعاد مكاسب أو خسائر أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بالبنود ذات الطبيعة النقدية فيما بين أطراف المجموعة بالكامل عند التجميع عندما تكون المعاملة بين أطراف المجموعة تمت بين طرفين لكل منهم عملة تعامل مختلفة. بالإضافة إلى ذلك، يجوز أن يتأهل لأن يكون بند مغطى خطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة بدرجة عالية الاحتمال، وذلك في القوائم المالية المجمعة إذا كانت المعاملة ستتم بعملة تختلف عن عملة التعامل للمنشأة التي ستدخل في تلك المعاملة وأن خطر العملة الأجنبية سيؤثر على الأرباح أو الخسائر المجمعة.

تبويب البنود المالية كبنود مغطاة

٨١- إذا كان البند المغطى أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً فإنه يعتبر بنداً مغطى بالنسبة للمخاطر المرتبطة فقط بجزء من تدفقاته النقدية أو القيمة العادلة (على سبيل المثال التدفقات النقدية التعاقدية أو أجزاء منها أو نسبة من القيمة العادلة) بشرط إمكانية قياس فعالية التغطية، على سبيل المثال يجوز تبويب جزء يمكن تحديده وقياسه بصورة مستقلة من مخاطر سعر الصرف المرتبطة بالأصل الذي يدر فائدة أو الالتزام المحمل بفائدة.

٨١أ- في حالة تغطية القيمة العادلة لخطر سعر الفائدة بالنسبة لمحفظة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية (وفقط في هذه الحالة) يمكن تبويب الجزء المغطى بالنسبة لقيمة العملة على أساس إجمالي محفظة الأصول المالية / الالتزامات المالية وليس كأصول (التزامات) منفردة. (أي لا يسمح بتخصيص مبلغ كبند مغطى على أساس الصافي).

تبويب البنود غير المالية كبنود مغطاة

٨٢- إذا كان البند المغطى أصلاً غير مالي أو التزاماً غير مالي فإنه يبوب كبند مغطى بالنسبة:

(أ) لمخاطر العملات الأجنبية.

أو(ب) لجميع المخاطر بسبب صعوبة فصل وقياس الجزء المناسب من التدفقات النقدية أو التغيرات في القيمة العادلة التي تعزى إلى مخاطر محددة بخلاف مخاطر العملات الأجنبية.

تبويب مجموعة من البنود كبنود مغطاة

٨٣- يتم تجميع الأصول أو الالتزامات المتشابهة وتغطيتها كمجموعة فقط إذا كانت الأصول أو الالتزامات في المجموعة كل على حدى تشترك في التعرض لنفس الخطر المحدد كخطر مغطى، بالإضافة إلى ذلك، من المتوقع أن يكون التغير في القيمة العادلة التي تعزى إلى الخطر المغطى لكل بند مستقل في المجموعة تقريباً متناسباً مع التغير الكلى في القيمة العادلة التي تعزى إلى المخاطر المغطاة لمجموعة البنود.

٨٤- نظراً لأن المنشأة تقوم بتقدير فعالية التغطية بمقارنة التغير في القيمة العادلة أو التدفق النقدي لأداة التغطية (أو مجموعة من أدوات التغطية المشابهة) مع التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى (أو مجموعة من البنود المغطاة المتشابهة) فإن مقارنة أية أداة تغطية مع صافي الأصل أو الالتزام المغطى (صافي الأصول والالتزامات ذات الفائدة الثابتة أو الاستحقاقات المتشابهة) وليس مع بند محدد مغطى لا يؤهل لاستخدام محاسبة التغطية.

محاسبة التغطية

٨٥-تعترف محاسبة التغطية بأثر المقاصة على الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في القيم العادلة لأداة التغطية والتغيرات على البند المغطى.

٨٦-هناك ثلاثة أنواع من علاقات التغطية:

(أ) تغطية خطر القيمة العادلة:

هي تغطية خطر التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأصل أو التزام معترف به أو ارتباط مؤكد غير معترف به أو جزء محدد من ذلك الأصل أو الالتزام أو الارتباط المؤكد والمرتبط بخطر محدد يمكن أن يؤثر على الأرباح أو الخسائر.

(ب) تغطية خطر التدفقات النقدية:

هي تغطية خطر التعرض للتقلبات في التدفقات النقدية والتي:

(١) ترتبط بخطر محدد لأصل أو التزام معترف به (مثل كل أو بعض مدفوعات الفوائد المستقبلية بالنسبة للمديونية ذات سعر الفائدة المتغير) أو معاملات متوقعة مؤكدة الحدوث بدرجة عالية.

(٢) يمكن أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر.

(ج) تغطية خطر صافي الاستثمار في نشاط أجنبي (كيان أجنبي) كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (١٣).

٨٧–تكون المحاسبة عن تغطية مخاطر أسعار صرف العملات الأجنبية الخاصة بارتباط مؤكد باعتبارها تغطية لخطر القيمة العادلة أو كتغطية لخطر التدفقات النقدية.

٨٨–تكون علاقة التغطية مؤهلة لمحاسبة التغطية طبقاً للفقرات من "٨٩" إلى "١٠٢" عندما– وفقط عندما– تتوافر كل الشروط التالية مجتمعة:

(أ) وجود توثيق رسمي معتمد لاستراتيجية لإدارة المخاطر يتضمن هدف إدارة المخاطر واستخدام أدوات التغطية في تغطية المخاطر وعلاقة التغطية وهدف إدارة المخاطر في المنشأة، ويجب أن تتضمن هذه الوثائق تحديداً لأداة التغطية والبند أو المعاملة المغطاة وطبيعة الخطر الذي يتم تغطيته وكيفية قيام المنشأة بتقدير فعالية أداة التغطية في مواجهة خطر التعرض لأية تغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى والتي ترجع إلى الخطر المغطى.

و(ب) من المتوقع أن تكون التغطية فعالة بدرجة كبيرة (راجع ملحق أ فقرات من "أت١٠٥" إلى "أت١١٣") – وذلك في تحقيق مواجهة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تعزى إلى الخطر المغطى.

و(ج) بالنسبة لتغطيات التدفقات النقدية فإن المعاملة المتوقعة التي تخضع للتغطية يجب أن تكون متوقعة بصورة كبيرة ويجب أن تمثل تعرض التقلبات في التدفقات النقدية التي تؤثر بشكل أساسي على الأرباح أو الخسائر.

و(د) يمكن قياس فعالية التغطية بدرجة يعتمد عليها، أي يمكن القياس بدرجة يعتمد عليها للقيمة العادلة أو للتدفقات النقدية للبند المغطى والتي ترتبط بالخطر المغطى وكذلك القيمة العادلة لأداة التغطية.

و(هـ) تقييم التغطية بصفة مستمرة وثبوت فعاليتها العالية على مدار فترات إعداد التقارير المالية.

تغطية القيمة العادلة

٨٩–إذا كانت تغطية القيمة العادلة خلال الفترة تفي بالشروط الواردة في فقرة "٨٨"، فيتم المحاسبة عنها على النحو التالي:

(أ) يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة قياس أداة التغطية بالقيمة العادلة (لأدوات التغطية المشتقة) أو إعادة قياس المكون الأجنبي من القيمة الدفترية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) (لأدوات التغطية غير المشتقة).

و(ب) إذا كان البند المغطى يقاس بالتكلفة، يتم تعديل القيمة الدفترية له بقيمة المكاسب أو الخسائر الناتجة عن المخاطر المغطاة مع الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر، كما يتم تطبيق الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر التي تعزى للمخاطر المغطاة في الأرباح أو الخسائر حتى إذا كان البند المغطى أصلاً مالياً مبوباً بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل.

٨٩أ- بالنسبة لتغطية القيمة العادلة الناتجة عن مخاطر سعر الفائدة لجزء من محفظة الأصول المالية أو الالتزامات المالية (وفقط في هذه الحالة) يمكن استيفاء ما ورد في الفقرة "٨٩(ب)" بعرض الأرباح أو الخسائر التي تعزى إلى البند المغطى إما:

(أ) في بند واحد مستقل ضمن الأصول عن الفترات الزمنية الخاصة بإعادة التسعير والتي يكون البند المغطى فيها أصل.

أو (ب) يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالمكسب أو الخسارة من البند المغطى الذي يعزى إلى الخطر المغطى وذلك بتعديل الرصيد الدفتري للبند المغطى.

٩٠- فقط في حالة تغطية مخاطر محددة تعزى إلى بند مغطى يتم الاعتراف بالتغيرات المعترف بها الخاصة بالبند المغطى غير المرتبط بالمخاطر المغطاة بالأرباح أو الخسائر كما ورد في فقرة "١,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٩١- تتوقف المنشأة بأثر مستقبلي عن محاسبة التغطية الواردة في الفقرة "٨٩"، في الحالات التالية:

(أ) إذا انقضت أداة التغطية أو تم بيعها أو فسخها أو ممارسة الحق المرتبط بها. ولهذا الغرض، فإن إحلال أو مبادلة أداة التغطية بأخرى لا يعتبر انتهاء لأجلها أو فسخها إذا كان هذا الإحلال أو المبادلة جزءاً من استراتيجية المنشأة الموثقة الخاصة بالتغطية بالإضافة إلى ذلك، ولهذا الغرض، لا يقع انتهاء الأجل أو الفسخ لأداة التغطية عندما:

(١) يتفق طرفي أداة التغطية، كنتيجة للقوانين والتشريعات أو لاستحداث قوانين أو تشريعات، على أن يحل طرف أو أطراف مقابلة للمقاصة (clearing counterparty) محل أطراف المقاصة المقابلة الأصلية لتصبح الأطراف المقابلة الجديدة لكل منهم. لهذا الغرض، فإن أطراف المقاصة المقابلة تمثل طرف مركزي (يطلق عليه أحياناً 'غرفة المقاصة clearing organisation' أو 'وكالة المقاصة') أو منشأة أو منشآت، على سبيل المثال عضو مقاصة في غرفة مقاصة أو عميل لعضو مقاصة في غرفة

مقاصة، والذي يقوم بدور الطرف المقابل بهدف تفعيل المقاصة في غرفة المقاصة. ومع ذلك، عندما يقوم أطراف أداة التغطية بإحلال الأطراف المقابلة الأصلية بأطراف مقابلة مختلفة، سوف تنطبق هذه الفقرة فقط على تلك الأطراف التي تقوم بتفعيل المقاصة مع نفس غرفة المقاصة.

(٢) تكون التغيرات الأخرى في أداة التغطية، إن وجدت، محدودة بتلك الضرورية بتفعيل هذا الإحلال للطرف المقابل. كما تكون هذه التغيرات محدودة بالتغيرات التي تتسق مع الشروط المتوقعة إذا تم إجراء المقاصة أصلاً مع طرف المقاصة المقابل. وتتضمن هذه التغيرات تغيرات متطلبات الضمانات، وحقوق إجراء المقاصة بين الأرصدة مستحقة التحصيل والمستحقة السداد، والرسوم المفروضة.

أو (ب) إذا لم تعد التغطية مستوفية لضوابط محاسبة التغطية الواردة في الفقرة "٨٨".

أو (ج) إذا قامت المنشأة بإلغاء التخصيص (الارتباط) بين أداة التغطية والبند المغطى.

٩٢- يتم الاستهلاك على الأرباح أو الخسائر بأية تسوية تنشأ عن الفقرة "٨٩(ب)" على الرصيد الدفتري للأداة المالية المغطاة والتي يتم استخدام طريقة الفائدة الفعلية لها (أو البند الذي يظهر في قائمة المركز المالي كما هو مبين في الفقرة "٨٩(ب)"، في حالة تغطية لمحفظة خطر سعر الفائدة). وقد يبدأ الاستهلاك عند وجود تسوية، إلا أنه لا يبدأ بعد انتهاء تعديل البند المغطى بالتغيرات في القيمة العادلة التي تعزى للخطر المغطى. وتتم التسوية على أساس معدل الفائدة الفعلي المعاد حسابه في تاريخ بداية الاستهلاك. إلا أنه في حالة تغطية القيمة العادلة الخاصة بخطر سعر الفائدة لمحفظة أصول مالية أو التزامات مالية (وفقط في مثل هذه الحالة) إذا كان من المتعذر إجراء الاستهلاك باستخدام سعر فائدة فعلي، فيتم الاستهلاك باستخدام طريقة القسط الثابت. ويتم استكمال استهلاك التسوية في تاريخ استحقاق الأداة المالية، أو بانتهاء الفترة الزمنية المتعلقة بإعادة التسعير في حالة تغطية محفظة لخطر سعر الفائدة.

٩٣- عند تخصيص ارتباطات مؤكدة غير معترف بها كبند مغطى، يتم الاعتراف بالتغير التراكمي اللاحق في القيمة العادلة للارتباط المؤكد الذي يعزى للمخاطر المغطاة كأصل والتزام مع الاعتراف بالأرباح أو الخسائر المقابلة ضمن الأرباح أو الخسائر (راجع الفقرة "٨٩(ب)") ويتم الاعتراف أيضاً بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية ضمن الأرباح أو الخسائر.

٩٤–عندما تدخل المنشأة في ارتباط مؤكد لاقتناء أصل أو قبول التزام يمثل بند مغطى في تغطية قيمة عادلة، يتم تعديل الرصيد الدفتري الأولي للأصل أو الالتزام الذي ينتج عن وفاء المنشأة بارتباطها، يتم تعديله بحيث يشمل التغير المتراكم في القيمة العادلة للارتباط المؤكد الذي يعزى إلى الخطر المغطى الذي تم الاعتراف به في قائمة المركز المالي.

تغطية خطر التدفقات النقدية

٩٥–إذا تحققت الشروط الواردة في الفقرة "٨٨" خلال الفترة بالنسبة لتغطية تدفقات نقدية، تتم المحاسبة على النحو التالي:

(أ) يتم الاعتراف في الدخل الشامل الآخر بالجزء من المكسب أو الخسارة الناتج عن أداة التغطية الذي يتم تحديد أنه تغطية فعالة (راجع الفقرة "٨٨").

و(ب) يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالجزء غير الفعال من المكسب أو الخسارة الناتج عن أداة التغطية.

٩٦–بشكل أكثر تحديداً تتم المحاسبة عن تغطية خطر التدفقات النقدية على النحو التالي:

(أ) يتم تعديل المكون المستقل في حقوق الملكية المرتبط بالبند المغطى وذلك بالمبلغ الأقل مما يلي (على أساس المبالغ المطلقة):

(١) المكسب أو الخسارة من أداة التغطية المتراكمة من بداية التغطية.

و(٢) التغير المتراكم في القيمة العادلة (القيمة الحالية) للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من البند المغطى منذ بداية التغطية.

و(ب) يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بأي مكسب أو خسارة متبقية على أداة التغطية أو العنصر المخصص منها (الجزء غير الفعال).

و(ج) إذا كانت المنشأة لديها استراتيجية إدارة خطر موثقة لعلاقة تغطية محددة وكانت تلك الاستراتيجية تستبعد مكون معين من المكسب أو الخسارة أو التدفقات النقدية عند تقدير فعالية التغطية لأداة التغطية (راجع الفقرات "٧٤" و"٧٥" و"٨٨(أ)")، عندها يتم الاعتراف بمكون المكسب أو الخسارة الذي تم استبعاده وفقاً للفقرة "٥,٧,١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٩٧–إذا نتج عن تغطية معاملة متوقعة الاعتراف بأصل مالي أو التزام مالي، يتم إعادة تبويب الأرباح أو الخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الأخر طبقاً لفقرة "٩٥" وذلك في الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١))

في نفس الفترة أو الفترات التي يكون للأصل المقتنى أو للالتزام المتكبد خلالها تأثيراً على الأرباح أو الخسائر (مثلما في الفترات التي يتم الاعتراف فيها بإيرادات الفوائد أو مصروف الفوائد). إلا أنه إذا كانت المنشأة تتوقع عدم استرداد كل أو جزء من الخسارة المعترف بها مباشرة في الدخل الشامل الأخر في فترة مستقبلية أو أكثر، عندئذ تقوم بإعادة تبويب المبلغ المتوقع عدم استرداده ضمن الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب.

٩٨-إذا نتج عن تغطية معاملة متوقعة الاعتراف بأصل غير مالي أو التزام غير مالي أو أصبحت المعاملة المتوقعة لأصل غير مالي أو التزام غير مالي ارتباط مؤكد تنطبق عليه محاسبة تغطية لقيمة العادلة، فعلي المنشأة تطبيق إحدى المعالجتين التاليتين:

(أ) إعادة تبويب المكاسب أو الخسائر المرتبطة بذلك والتي تم الاعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الأخر طبقاً للفقرة "٩٥" وذلك ضمن الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) في نفس الفترة أو الفترات التي كان للأصل المقتنى أو الالتزام المتكبد خلالها تأثيراً على الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال في الفترات التي يتم فيها الاعتراف بمصروف الإهلاك أو تكلفة المبيعات)، إلا أنه إذا توقعت المنشأة عدم استرداد كل أو جزء من الخسارة المعترف بها في الدخل الشامل الأخر في فترة مستقبلية أو أكثر، عندئذ تقوم بإعادة تبويب المبلغ المتوقع عدم استرداده ضمن الأرباح أو الخسائر.

أو(ب) تستبعد الأرباح أو الخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة ضمن الدخل الشامل الآخر طبقاً للفقرة "٩٥" مع إدراجها ضمن التكلفة الأولية أو الرصيد الدفتري الأخرى للأصل أو الالتزام.

٩٩-تقوم المنشأة بتبني إما المعالجة (أ) أو (ب) في الفقرة "٩٨" كسياسة محاسبية لها وتطبقها بثبات على جميع عمليات التغطية الموضحة بالفقرة "٩٨".

١٠٠- بالنسبة لعمليات تغطية خطر التدفقات النقدية والتي لم تتناولها الفقرتين "٩٧"، "٩٨" من هذا المعيار، يتم إعادة تبويب المبالغ التي سبق الاعتراف بها مباشرة في الدخل الشامل الأخر من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) في نفس لفترة أو الفترات التي يكون للتدفقات النقدية المتوقعة المغطاة تأثيراً على الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال عند حدوث المبيعات المتوقعة).

١٠١- تتوقف المنشأة بأثر مستقبلي في أي من الأحوال التالية عن محاسبة التغطية الواردة في الفقرات من "٩٥" إلى "١٠٠":

(أ) انتهاء أجل أو بيع أو فسخ أداة التغطية أو ممارسة الحق المرتبط بها. وفي هذه الحالة، سوف يبقى المكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التغطية التي تم الاعتراف بها في الدخل الشامل الأخر عن الفترة التي كانت فيها التغطية فعالة (راجع فقرة "٩٥(أ)") وذلك بشكل مستقل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المتوقعة، وعند حدوث المعاملة تطبق الفقرة "٩٧" أو "٩٨" أو "١٠٠". ولغرض هذه الفقرة، فإن مبادلة أو تجديد أداة التغطية بأداة تغطية أخرى لا يعتبر انتهاء لأجلها أو فسخها إذا كان هذا التجديد أو هذه المبادلة جزءاً من سياسة التغطية الموثقة للمنشأة. بالإضافة إلى ذلك، ولغرض هذه الفقرة، لا تعد أداة التغطية انتهى أجلها أو تم فسخها إذا:

(١) اتفق طرفي أداة لتغطية، كنتيجة للقوانين ولتشريعات أو لاستحداث قوانين أو تشريعات، على أن يحل طرف أو أطراف مقابلة للمقاصة (clearing counterparty) محل أطراف المقاصة المقابلة الأصلية لتصبح الأطراف المقابلة الجديدة لكل منهم. لهذا الغرض، فإن أطراف المقاصة المقابلة تمثل طرف مركزي (يطلق عليه أحياناً 'غرفة لمقاصة clearing organisation' أو 'وكلة لمقاصة') أو منشأة أو منشآت، على سبيل المثال عضو مقاصة في غرفة مقاصة أو عميل لعضو مقاصة في غرفة مقاصة، والذي يقوم بدور الطرف المقابل بهدف تفعيل لمقاصة في غرفة المقاصة. ومع ذلك، عندما يقوم أطراف أداة لتغطية بإحلال الأطراف المقابلة الأصلية بأطراف مقابلة مختلفة، سوف تنطبق هذه لفقرة فقط على تلك الأطراف لتي تقوم بتفعيل المقاصة مع نفس غرفة المقاصة.

(٢) التغيرات الأخرى في أداة التغطية، إن وجدت، تكون محدودة بتلك الضرورية بتفعيل هذا الإحلال للطرف المقابل. كما تكون هذه التغيرات محدودة بالتغيرات التي تتسق مع الشروط المتوقعة إذا تم إجراء المقاصة أصلاً مع طرف المقاصة المقابل. وتتضمن هذه لتغيرات تغيرات متطلبات الضمانات، وحقوق إجراء المقاصة بين الأرصدة مستحقة التحصيل والمستحقة السداد، والرسوم المفروضة.

(ب) أن تصبح التغطية غير مستوفية لضوابط محاسبة التغطية الواردة في الفقرة "٨٨". وفي هذه الحالة، فإن المكسب أو الخسارة المتراكمة عن أداة التغطية ولتي تم الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر عن الفترة التي كانت فيها التغطية فـــعلة (راجع الفقرة "٩٥(أ)") سوف تظل مثبتة بشكل مستقل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المتوقعة وعندما تحدث المعاملة تطبق لفقرة "٩٧" أو "٩٨"أو "١٠٠".

(ج) أن تصبح المعاملة المتوقعة غير متوقعة الحدوث وفي هذه الحالة يتم إعادة لتبويب من حقوق لملكية إلى الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب، بأي مكسب أو خسارة متراكمة ذات صلة عن أداة التغطية والتي تم الأعراف بها مباشرة ضمن الدخل الشامل الآخر عن الفترة التي كانت فيها التغطية فعالة (الفقرة "٩٥(أ)") وقد تظل المعاملة المتوقعة التي لم تعد مؤكدة الحدوث بدرجة عالية (لفقرة "٨٨(ج)") ممكنة الحدوث.

(د) إذا قامت المنشأة بإلغاء التخصيص بالنسبة لتغطيات المعاملة المتوقعة، فإن المكسب أو الخسارة المتراكمة عن أداة التغطية التي تم الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر عن الفترة التي كانت فيها التغطية فعالة (الفقرة "٩٥(أ)") سوف تبقى بشكل منفصل ضمن حقوق الملكية حتى حدوث المعاملة المتوقعة أو أن تصبح غير متوقعة الحدوث. وفي حالة حدوث المعاملة تطبق الفقرة "٩٧" أو "٩٨" أو "١٠٠" وإذا لم تعد المعاملة متوقعة الحدوث، يتم إعادة التبويب من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب.

تغطية صافي الاستثمار

١٠٢- تتم المحاسبة عن عمليات تغطية صافي الاستثمار في نشاط أجنبي بما في ذلك تغطية أي بند ذا طبيعة نقدية يحاسب كجزء من صافي الاستثمار (معيار المحاسبة المصري رقم (١٣)) بطريقة مشابهة لتغطيات خطر التدفقات النقدية:

(أ) يتم الاعتراف مباشرة ضمن الدخل الشامل الآخر من خلال قائمة التغير في حقوق الملكية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) بالجزء الخاص بالأرباح أو الخسائر على أداة التغطية التي ثبت أنها فعالة (راجع الفقرة "٨٨").

و(ب) يتم الاعتراف بالجزء غير الفعال في الأرباح أو الخسائر.

ويتم إعادة تبويب المكسب أو الخسارة على أداة التغطية المرتبطة بالجزء الفعال للتغطية والذي سبق الاعتراف به مباشرة ضمن الدخل الشامل الآخر وذلك في الأرباح أو الخسائر كتسوية إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) عند التصرف في النشاط الأجنبي وفقاً للفقرات ("٤٨" إلى "٤٩" من معيار المحاسبة المصري رقم (١٣)).

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

١٠٣- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) الصادر عام ٢٠١٦ ويسري تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية" في نفس التوقيت. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

١٠٤- عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، يتم تطبيق القواعد الانتقالية وفقاً للقسم ٧ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

ملحق (أ)
إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

أت١ إلى أت٩٣ – ملغاة.

التغطية (الفقرات من "٧١" إلى "١٠٢" من المعيار)

أدوات التغطية (الفقرات من"٧٢" إلى "٧٧" من المعيار)

الأدوات المؤهلة (الفقرات من "٧٢" إلى "٧٧" من المعيار)

أت٩٤ – قد تكون الخسائر المحتملة المرتبطة بخيار مكتوب من المنشأة أكبر بكثير من المكاسب المحتملة في قيمته المرتبطة بالبند المغطى ذا الصلة، بمعنى آخر لا يكون الخيار المكتوب فيه فعالاً في تقليل مخاطر الأرباح أو الخسائر الخاصة بالبند المغطى وبالتالي لا يؤهل الخيار المكتوب كأداة تغطية ما لم يتم تخصيصه كمقاصة لخيار تم شراؤه ويتضمن ذلك الخيار المتضمن فيه أداة مالية أخرى (على سبيل المثال خيار الشراء المكتوب المستخدم لتغطية التزام خيار الشراء Callable Liability). وفي المقابل يكون للخيار المشترى أرباحاً محتملة تعادل أو تتجاوز الخسائر وبالتالي هناك إمكانية لتقليل مخاطر الخسائر أو الأرباح من التغير في القيم العادلة أو التدفقات النقدية وبالتالي يمكن أن يؤهل هذا الخيار ليكون أداة تغطية.

أت٩٥ – يمكن تخصيص الأصل المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة كأداة تغطية لتغطية خطر العملات الأجنبية.

أت٩٦ – ملغاة.

أت٩٧ – لا تعتبر أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها أصولاً أو التزامات مالية للمنشأة وبالتالي لا يمكن تخصيصها كأدوات تغطية.

البنود المغطاة (الفقرات من "٧٨" إلى "٨٤" من المعيار)

البنود المؤهلة (الفقرات من "٧٨" إلى "٨٠" من المعيار)

أت٩٨ – لا يعتبر الارتباط المؤكد للحصول على حصة في عملية اندماج بند مغطى فيما عدا خطر العملات الأجنبية نظرا لعدم إمكانية قياس المخاطر الأخرى التي يتم تغطيتها أو تحديدها بشكل محدد وتمثل هذه المخاطر الأخرى مخاطر عامة للنشاط.

أت٩٩ – لا يمكن اعتبار الاستثمار بطريقة حقوق الملكية بند مغطى في تغطية القيمة العادلة نظراً لأنه بموجب طريقة حقوق الملكية يتم الاعتراف ضمن قائمة الأرباح والخسائر بحصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة الشقيقة ولا يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للاستثمار، ولسبب مشابه لا يعتبر الاستثمار في شركة تابعة مجمعه بند مغطى في تغطية القيمة العادلة لأنه بموجب التجميع يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالأرباح والخسائر للمنشأة وليس بالتغيرات في القيمة العادلة للاستثمار، وتختلف تغطية صافي الاستثمار في نشاط أجنبي عن ذلك نظراً لأنها تغطية لخطر عملة أجنبية وليس تغطية قيمة عادلة للتغير في قيمة الاستثمار.

أت٩٩أ– تبين الفقرة "٨٠" أن مخاطر العملة الأجنبية في القوائم المالية المجمعة لمعاملة مؤكدة ما بين المجموعة قد تتأهل كبند مغطى في تغطية التدفق النقدي، شريطة أن تكون المعاملة مقيمة بعملة باستثناء عملة التعامل الرئيسية للمنشأة الداخلة في المعاملة، وأن مخاطر العملة الأجنبية ستؤثر على الربح أو الخسارة المجمعة، ولهذا الغرض يمكن أن تكون المنشأة شركة أم أو شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع، وإذا لم تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة مؤكدة ما بين المجموعة على الربح أو الخسارة المجمعة فإن المعاملة ما بين المجموعة لا يمكن أن تتأهل كبند مغطى وهذه هي عادة الحالة بالنسبة لدفعات الإتاوة أو دفعات الفائدة أو رسوم الإدارة بين الأعضاء في نفس المجموعة، إلا أذا كانت هناك معاملة خارجية ذات علاقة، غير أنه عندما تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة مؤكدة ما بين المجموعة على الربح أو الخسارة المجمعة فإن المعاملة ما بين المجموعة يمكن أن تتأهل كبند مغطى ومن الأمثلة على ذلك مبيعات أو مشتريات متوقعة للمخزون بين أعضاء نفس المجموعة إذا كان هناك بيع فيما بعد للمخزون لجهة خارجية بالنسبة للمجموعة، وبالمثل فإن البيع المتوقع ما بين المجموعة لأصول ثابتة من منشأة المجموعة التي صنعتها إلى منشأة المجموعة التي ستستخدم الأصول الثابتة في عملياتها قد يؤثر على الربح أو الخسارة المجمعة، ومن الممكن أن يحدث ذلك على سبيل المثال: لأن الأصول الثابتة سيتم إهلاكها من قبل المنشأة المشترية، وقد يتغير المبلغ المعترف به أولياً لهذه الأصول إذا كانت المعاملة المذكورة ما بين المجموعة مقيمة بعملة باستثناء عملة التعامل الرئيسية للمنشأة المشترية.

أت٩٩ب- أذا تأهل تغطية معاملة مؤكدة ما بين المجموعة لمحاسبة التغطية فإن أي ربح أو خسارة معترف بها في الدخل الشامل الآخر حسب الفقرة "٩٥(أ)" سيتم إعادة تبويبها من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر بها مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة التغطية على الربح أو الخسارة المجمعة.

أت٩٩ب أ- يمكن للمنشأة أن تخصص كل التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مغطى في علاقة تغطية. ويمكن للمنشأة أيضاً أن تخصص فقط التغير في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مغطى بأعلى أو أقل من سعر محدد أو أي متغير آخر (خطر من جانب واحد) وتعكس القيمة الأكبر في أداة تغطية لخيار مشترى (بافتراض أن لها نفس الشروط الأساسية كخطر مخصص) خطر من جانب واحد في البند المغطى. فعلي سبيل المثال: يمكن للمنشأة أن تخصص التغير في التدفق النقدي المستقبلي والناتج عن ارتفاع سعر شراء سلعة أساسية. في مثل هذه الحالة يتم فقط تخصيص خسائر التدفق النقدي الناتج عن الارتفاع في السعر فوق مستوى محدد. ولا يتضمن الخطر المغطى قيمة الوقت للخيار المشترى حيث أن قيمة الوقت لا تعتبر مكون من مكونات المعاملة المتوقعة يؤثر على الأرباح أو الخسائر (فقرة "٨٦(ب)").

تخصيص الأدوات المالية كأدوات تغطية (الفقرتان "٨١"و"٨١(أ)")

أت٩٩ج- إذا تم تخصيص حصة من التدفقات النقدية للأصل المالي أو الالتزام المالي على أنها بند مغطى يجب أن تكون تلك الحصة المخصصة أقل من إجمالي التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام. على سبيل المثال، في حالة الالتزام الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له أقل من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن، لا يمكن أن تخصص المنشأة (أ) حصة من الالتزام تساوى المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن و(ب) حصة متبقية سلبية. إلا أن المنشأة يمكن أن تحدد جميع التدفقات النقدية لكامل الأصل المالي أو الالتزام المالي على أنها بند مغطى فيما يتعلق بمخاطر محددة واحدة فقط (مثلاً للتغيرات التي تنسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن فقط). على سبيل المثال، في حالة الالتزام المالي الذي يكون سعر الفائدة الفعلي له هو ١٠٠ نقطة أساس دون سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن، بإمكان المنشأة أن تحدد كامل الالتزام على أنه بند مغطى (أي المبلغ الأصلي مضافاً إليه الفائدة حسب سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن مطروحاً منها

١٠٠ نقطة أساس) وتقوم بعمل تغطية للتغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لكامل ذلك الالتزام الذي ينسب إلى التغيرات في سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن. ويمكن أن تختار المنشأة أيضاً نسبة تغطيه غير نسبة ١: ١ من أجل تحسين فعالية التغطية كما هو موضح في الفقرة "أت١٠٠".

أت٩٩د– بالإضافة إلى ذلك، إذا تم التغطية لأداة مالية ذات سعر ثابت في وقت ما بعد إنشائها وتكون أسعار الفائدة قد تغيرت في غضون ذلك، تستطيع المنشأة تخصيص حصة مساوية للسعر الأساسي الذي هو أعلى من السعر التعاقدي المدفوع على البند. ويمكن للمنشأة أن تقوم بذلك شريطة أن يكون السعر الأساسي أقل من سعر الفائدة الفعلي المحسوب بناء على افتراض أن المنشأة قد قامت بشراء الأداة في اليوم الذي قامت فيه أولاً بتحديد البند المغطى. على سبيل المثال، نفترض أن المنشأة قد أنشأت أصلاً مالياً ذو سعر ثابت بقيمة ١٠٠ وله سعر فائدة فعلي مقداره ٦% في الوقت الذي كان فيه سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن هو ٤% تبدأ المنشأة بتغطية ذلك الأصل في وقت لاحق عندما يكون سعر الفائدة المعروض بين بنك لندن قد أرتفع إلى ٨% وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ٩٠. وتحسب المنشأة أنها لو قامت بشراء الأصل في التاريخ الذي تقوم فيه أولاً بتخصيصه على أنه بند مغطى مقابل قيمته العادلة في ذلك الوقت بمقدار ٩٠، فإن العائد الفعلي كان سيبلغ ٩,٥%. ولأن سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن أقل من هذا العائد الفعلي، بإمكان المنشأة تخصيص حصة من سعر الفائدة المعروض بين بنوك لندن بنسبة ٨% تتألف جزئياً من التدفقات النقدية المتعلقة بالفائدة التعاقدية وجزئياُ من الفرق بين القيمة العادلة (أي ٩٠) والمبلغ القابل للتسديد في تاريخ الاستحقاق (أي ١٠٠).

أت٩٩هـ– تسمح الفقرة "٨١" للمنشأة أن تخصص شيء غير كامل التغير في القيمة العادلة أو التغير في التدفق النقدي للأداة المالية. فعلي سبيل المثال:

(أ) يمكن تخصيص كل التدفقات النقدية للأداة المالية للتغير في التدفق النقدي أو التغير في القيمة العادلة المنسوبة إلى بعض (وليس كل) المخاطر.

أو(ب) يمكن تخصيص بعض (وليس كل) التدفقات النقدية للأداة المالية للتغير في التدفق النقدي أو التغير في القيمة العادلة المنسوبة إلى كل أو بعض المخاطر (بمعنى أن يتم تخصيص جزء من التدفقات النقدية للأداة المالية للفقرات المنسوبة إلى كل أو بعض المخاطر).

أت٩٩و– لكي تتأهل المخاطر المخصصة والأجزاء لمحاسبة التغطية يجب أن تكون عناصر قابلة للتحديد منفصلة عن الأداة المالية مع ضرورة أن تكون المتغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لكامل الأداة المالية والناتجة من التغيرات في المخاطر المخصصة والأجزاء قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها على سبيل المثال:

(أ) بالنسبة للأداة المالية ذات السعر المحدد والمغطاة ضد التغير في القيمة العادلة المنسوبة إلى التغيرات في أسعار الفائدة التي لا تحمل أية مخاطر أو أسعار فائدة قياسية. يعتبر سعر الفائدة الذي لا يحمل أي مخاطر وسعر الفائدة القياسي عادة عنصراً قابلاً للتحديد منفصلاً عن الأداة المالية ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها.

(ب) لا يعتبر التصميم كمكون يمكن تحديده منفصلاً ولا يمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها ولا يمكن تخصيصه كخطر أو كجزء من أداة مالية ما لم يتم استيفاء ما جاء في (ج) أدناه.

(ج) يعتبر مكون يمكن تحديده منفصلاً ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها الجزء المحدد تعاقدياً من التضخم في التدفقات النقدية من سند اعترف به بصفته مرتبطاً بالتضخم (بافتراض عدم وجود متطلبات للمحاسبة عن مشتقة ضمنية مستقلة) وذلك بشرط ألا تتأثر التدفقات النقدية الأخرى للأداة بجزء التضخم هذا.

تخصيص البنود غير المالية كبنود مغطاة (الفقرة "٨٢" من المعيار)

أت١٠٠– لا يكون للتغيرات في سعر أي مكون للأصل أو الالتزام غير المالي بشكل عام أي تأثير يتنبأ به أو يمكن قياسه بصورة مستقلة على سعر البند القابل للمقارنة وذلك على سبيل المثال فيما يتعلق بالتغير في أسعار الفائدة في السوق على سعر السند، وبالتالي يعتبر الأصل أو الالتزام غير المالي بنداً مغطى فقط في مجمله أو بالنسبة لخطر العملة الأجنبية. وإذا كان هناك فرق بين شروط أداة التغطية والبند المغطى على سبيل المثال بالنسبة لتغطية شراء متنبأ به لبن برازيلي باستخدام عقد آجل لشراء بن كولومبي بشروط مختلفة عندئذ فإن علاقة التغطية يمكن أن تؤهل كعلاقة تغطية بشرط استيفاء جميع الشروط الواردة في الفقرة "٨٨" من المعيار بما في ذلك توقع الفعالية الكبيرة للتغطية، ولهذا الغرض فإن قيمة أداة التغطية قد تكون أكبر أو أقل من قيمة البند المغطى إذا أدى ذلك إلى تحسين فعالية علاقة التغطية. على سبيل المثال يمكن إجراء تحليل تراجع لتحديد العلاقة الإحصائية بين البند المغطى (على سبيل المثال التعامل في البن البرازيلي) وأداة التغطية (على سبيل المثال التعامل في البن الكولومبي) وإذا وجدت علاقة إحصائية سليمة بين المتغيرين (أي بين أسعار وحدات

البن البرازيلي والبن الكولومبي) فإن انحدار المنحنى لخط التراجع يمكن أن يستخدم لتحديد نسبة التغطية التي تعظم من الفعالية المتوقعة. على سبيل المثال إذا كان انحدار منحنى خط التراجع ١,٠٢، فان نسبة التغطية ٠,٩٨ من كميات البنود المغطاة إلى (١) واحد صحيح من أداة التغطية ومن شأنها أن تعظم الفعالية المتوقعة. ومع هذا فقد ينتج عن علاقة التغطية عدم فعالية يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر أثناء مدة علاقة التغطية.

تخصيص مجموعة من البنود كبنود مغطاة (الفقرتان "٨٣"، "٨٤" من المعيار)

أت١٠١ – لا تؤهل لمحاسبة التغطية أية تغطية لحالة شاملة بالصافي (على سبيل المثال صافي كافة الأصول والالتزامات بسعر ثابت بتواريخ استحقاق مشابهة) وليس بنداً مغطى محدد، إلا أنه يمكن تحقيق نفس تأثير محاسبة التغطية على الأرباح أو الخسائر بالنسبة لهذا النوع من علاقة التغطية وذلك بتخصيص جزء من البنود الأساسية كبند مغطى، على سبيل المثال إذا كان لدى بنك ١٠٠ من الأصول و٩٠ من الالتزامات بمخاطر وشروط مشابهة في طبيعتها في ظل وجود عمليات تغطية مقابل مخاطر تبلغ ١٠، عندئذ يستطيع البنك تبويب ١٠ من هذه الأصول كبند مغطى ويمكن استخدام هذا التخصيص إذا كانت هذه الأصول والالتزامات أدوات ذات سعر ثابت وفي هذه الحالة يمثل هذا التخصيص تغطية للقيمة العادلة، أما إذا كانت هذه الأصول والالتزامات أدوات ذات سعر متغير ففي هذه الحالة يكون هذا التخصيص عملية تغطية تدفقات نقدية. وبالمثل إذا كان لدى المنشأة ارتباط مؤكد للشراء بعملة أجنبية بقيمة ١٠٠ والتزام مؤكد للبيع بعملة أجنبية بقيمة ٩٠ عندئذ تستطيع إجراء عملية تغطية مبلغ بالصافي يبلغ ١٠ وذلك بالحصول على أداة مشتقة وتبويبها كأداة تغطية ترتبط بقيمة ١٠ من ارتباط البيع المؤكد البالغ ١٠٠.

محاسبة التغطية (الفقرات من "٨٥" إلى "١٠٢" من المعيار)

أت١٠٢– من أمثلة تغطية القيمة العادلة تغطية مخاطر التغيرات في القيمة العادلة لأداة مديونية ذات سعر ثابت نتيجة للتغيرات في أسعار الفائدة ويمكن إبرام هذه التغطية بواسطة الجهة المصدرة أو حامل الأداة.

أت١٠٣– من أمثلة عمليات تغطية التدفقات النقدية استخدام عقد مبادلة لتغيير مديونية بسعر معوم إلى مديونية بسعر ثابت (أي تغطية معاملة مستقبلية حيث تكون التدفقات النقدية المستقبلية المغطاة هي مدفوعات الفوائد المستقبلية).

أت١٠٤– تغطية الالتزام المؤكد (على سبيل المثال عملية تغطية التغير في سعر الوقود بالنسبة لالتزام تعاقدي غير معترف به بواسطة منشأة كهربية لشراء الوقود بسعر ثابت) تعتبر مقابل مخاطر التغير في القيمة العادلة وبالتالي فإن هذه التغطية تمثل عملية تغطية للقيمة العادلة إلا أنه طبقاً للفقرة "٨٧" فإن تغطية خطر العملة الأجنبية الخاصة بالتزام مؤكد يمكن المحاسبة عنها بطريقة بديلة كتغطية تدفقات نقدية.

تقدير فعالية التغطية

أت١٠٥– تعتبر التغطية ذات فعالية عالية فقط في حالة استيفاء الشروط التالية:

(أ) يتوقع من التغطية في تاريخ بداية التغطية وفي فترات لاحقة أن تكون ذات فعالية عالية في تحقيق تغيرات مقاصة Offsetting Changes في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تعزى إلى الخطر المغطى أثناء الفترة المخصص لها التغطية ويمكن أن يظهر هذا التوقع بعدة طرق تتضمن مقارنة التغيرات السابقة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التغطية أو بإظهار علاقة إحصائية بين القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المغطى وتلك الخاصة بأداة التغطية وقد تختار المنشأة نسبة تغطية خلاف ١:١ لتحسين فعالية التغطية كما ورد في فقرة "أت١٠٠".

(ب) تقع النتائج الفعلية للتغطية في نطاق نسبة ٨٠% – ١٢٥%. على سبيل المثال إذا كانت النتائج الفعلية تظهر خسارة أداة التغطية بواقع ١٢٠ وأرباح أداة النقدية بواقع ١٠٠ عندئذ يمكن قياس المقاصة بواقع ١٢٠/١٠٠ أي ١٢٠% أو ١٠٠/١٢٠ بواقع ٨٣% وفي هذا المثال إذا افترضنا أن التغطية تفي بالشرط الوارد في (أ) عالية عندئذ تستخلص المنشأة أن التغطية ذات فعالية عالية.

أت١٠٦– تقدر الفعالية في الوقت الذي تقوم فيه المنشأة بإعداد قوائمها المالية السنوية أو الدورية على الأقل.

أت١٠٧– لا يحدد هذا المعيار طريقة واحدة لتقدير فعالية التغطية حيث إن الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتقدير فعالية التغطية تعتمد على استراتيجيتها في إدارة المخاطر. على سبيل المثال إذا كانت استراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر هي تعديل وتسوية قيمة أداة التغطية بصفة دورية لإظهار التغيرات في المركز المغطى عندئذ تحتاج المنشأة

لإظهار أن التغطية من المتوقع أن تكون ذات فعالية عالية فقط للفترة التالية حتى يتم تسوية مبلغ أداة التغطية. وفي بعض الحالات قد تتبنى المنشأة طرقاً مختلفة لأنواع مختلفة من التغطيات، وتتضمن مستندات المنشأة الموثقة الخاصة باستراتيجية التغطية إجراءات تقدير فعالية التغطية وتحدد هذه الإجراءات ما إذا كان تقدير التغطية يتضمن جميع أرباح أو خسائر أداة التغطية أو هل يتم استبعاد القيمة الزمنية للنقود للأداة.

أت١٠٧أ– إذا قامت المنشأة بتغطية أقل من ١٠٠% من الخطر المرتبط بالبند على سبيل المثال ٨٥% فأنها تقوم بتخصيص البند المغطى بواقع ٨٥% من المخاطر وتقيس عدم فعالية التغطية بناءً على النسبة المخصصة للمخاطر بواقع ٨٥%. إلا أنه عند تغطية هذه النسبة ٨٥% من المخاطر، يجوز أن تستخدم المنشأة نسبة تغطية خلاف ١:١ إذا كان من شأن ذلك تحسين فعالية التغطية المتوقعة كما هو موضح في فقرة "أت١٠٠".

أت١٠٨– إذا كانت الشروط الرئيسية لأداة التغطية والأصل والالتزام والارتباط المؤكد المغطى أو المعاملات المتوقعة بدرجة احتمالية عالية هي نفسها، عندئذ فإن التغيرات في القيمة العادلة والتدفقات النقدية التي تعزى للخطر المغطى قد تؤدى إلى تسوية بعضها البعض وذلك عند إبرام التغطية لاحقاً، على سبيل المثال قد تكون مبادلة سعر فائدة أداة تغطية فعالة إذا كانت القيم والمبالغ الافتراضية والأصلية ومدتها وتواريخ إعادة التسعير وتواريخ الحصول على أصل المبلغ والفوائد وسدادها وقياس أسعار الفائدة هي نفسها بالنسبة لأداة التغطية والبند المغطى بالإضافة إلى ذلك تعتبر التغطية الخاصة بشراء متوقع، ذي احتمالية عالية لسلعة مع عقد أجل ذات فعالية عالية في الحالات التالية:

(أ) إذا كان العقد الآجل لشراء نفس الكمية من نفس السلعة في نفس الوقت ونفس المكان مثل الشراء المتوقع المغطى.

(ب) إذا كانت القيمة العادلة للعقد الآجل في البداية صفراً.

(ج) إذا تم استبعاد إما التغير في الخصم أو العلاوة على العقد الآجل من تقدير الفعالية والاعتراف به ضمن الأرباح أو الخسائر أو إذا كان التغير في التدفقات النقدية المتوقعة على المعاملة المتوقعة ذات الاحتمالية العالية يعتمد على سعر آجل للسلعة.

أت١٠٩– أحيانا تقوم أداة التغطية بتسوية جزء فقط من الخطر المغطى (يقصد بالتسوية Offset الوصول إلى درجة صفر.) على سبيل المثال لا تكون التغطية فعالة بالكامل في حالة أن تكون أداة التغطية والبند المغطى مقومتين بعملات مختلفة ولا يسيران جنباً إلى جنب مع بعضهما البعض، كذلك لا يمكن أن تكون تغطية خطر سعر الفائدة باستخدام أداة مشتقة فعالة بدرجة تامة إذا كان جزءاً من القيمة العادلة للأداة المشتقة يعزي إلى مخاطر الائتمان للطرف المقابل.

أت١١٠– للتأهل لمحاسبة التغطية يجب أن ترتبط التغطية بخطر محدد ومخصص وليس للمخاطر العامة لنشاط المنشأة فقط، ويجب أن يكون للتغطية أثر كبير على أرباح وخسائر المنشأة، ولا تؤهل تغطية مخاطر التقادم في الأصول المادية أو مخاطر قيام الحكومة بنزع الملكية لمحاسبة التغطية ولا يمكن قياس الفعالية نظراً لعدم إمكانية قياس المخاطر بصورة يعتمد عليها.

أت١١٠أ– تسمح الفقرة "٧٤(أ)" للمنشأة أن تفصل فرق القيمة بالزيادة وقيمة الوقت في عقد خيار وأن تخصص كأداة تغطية فقط التغير في فرق القيمة بالزيادة لعقد الخيار. مثل هذا التخصيص قد ينشأ عن علاقة تغطية فعالة تماماُ في التوصل إلى مقاصة مع التغير في التدفقات النقدية المنسوبة إلى تغطية الخطر من جانب واحد من معاملة متوقعة إذا كانت الشروط الأساسية للمعاملة المتوقعة هي نفسها لأداة التغطية.

أت١١٠ب– إذا خصصت المنشأة كامل خيار مشترى كأداة تغطيه لخطر من جانب واحد ينتج من معاملة متوقعة فلن تكون علامة التغطية فعالة تماماً. ويكون ذلك بسبب أن العلاوة المدفوعة للخيار تتضمن قيمة الوقت وكما هو مبين في الفقرة: أت٩٩ب أ" فإن الخطر من جانب واحد المخصص لا يتضمن قيمة الوقت في الخيار. لذلك ففي مثل هذه الحالة لن يكون هناك مقاصة بين التدفقات النقدية المنسوبة إلى قيمة الوقت لعلاوة الخيار المدفوعة والخطر المغطى المخصص.

أت١١١– في حالة خطر سعر الفائدة يمكن تقدير فعالية التغطية بإعداد جدول باستحقاقات الأصول والالتزامات المالية يوضح خطر سعر الفائدة لكل مدة زمنية بشرط ارتباط هذا الخطر بأصل أو التزام محدد (أو مجموعة محددة من الأصول أو الالتزامات أو جزء محدد منهم) وعند ظهور صافي الخطر يتم تقدير فعالية التغطية مقابل الأصل أو الالتزام.

أت١١٢– عند تقدير فعالية التغطية تأخذ المنشأة بشكل عام في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود ولا تكون هناك حاجة لتطابق سعر الفائدة الثابت على البند المغطى مع سعر الفائدة الثابت على المبادلة المخصصة كتغطية القيمة العادلة، ولا تكون هناك حاجة أيضا لمطابقة سعر الصرف المتغير على الأصل أو الالتزام المحمل بفائدة مع نفس سعر الفائدة المتغير على المبادلة المخصصة كالتزام تدفقات نقدية. وتنشأ القيمة العادلة للمبادلة من صافي تسويتها ويمكن تغيير الأسعار الثابتة والمتغيرة للمبادلة دون التأثير على صافي التسوية إذا كان التغيير لكليهما بنفس القيمة.

أت١١٣– إذا لم تستوف المنشأة شروط فعالية التغطية تتوقف المنشأة عن محاسبة التغطية من آخر تاريخ كان هناك فيه التزام بفعالية التغطية، إلا أنه إذا حددت المنشأة الحدث أو التغير في الظروف التي أدت إلى إخفاق علاقة التغطية في الوفاء بمبادئ فعالية التغطية وأثبتت أن التغطية كانت فعالة قبل هذا الحدث أو وقوع هذه الظروف، عندئذ تتوقف المنشأة عن محاسبة التغطية من تاريخ هذا الحدث أو حدوث هذه التغيرات.

محاسبة تغطية القيمة العادلة لتغطية محفظة مخاطر سعر الفائدة

أت١١٤ –بالنسبة لتغطية القيمة العادلة لخطر سعر الفائدة المرتبط بمحفظة أصول أو التزامات مالية، على المنشأة أن تطبق متطلبات هذا المعيار إذا التزمت بالإجراءات الواردة في الفقرات من (أ) إلى (ط) التالية والفقرات من "أت١١٥" إلى "أت١٣٢" التالية:

(أ) كجزء من عملية إدارة المخاطر تحدد المنشأة محفظة من البنود ترغب في تغطية خطر سعر الفائدة المرتبط بها وقد تتضمن المحفظة أصولا فقط أو التزامات فقط أو كليهما، وقد تحدد المنشأة محفظتين أو أكثر وفي هذه الحالة تطبق المنشأة الإرشادات التالية على كل محفظة بصورة مستقلة.

(ب) تقوم المنشأة بتحليل المحفظة إلى فترات زمنية لإعادة التسعير بناءً على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة وليست التعاقدية. ويمكن إجراء هذا التحليل بعدة طرق تتضمن جدولة التدفقات النقدية ضمن الفترات المتوقع أن تحدث فيها هذه التدفقات أو جدولة المبالغ الأصلية الافتراضية ضمن جميع الفترات حتى توقع حدوث إعادة التسعير.

(ج) بناءً على هذا التحليل تحدد المنشأة القيمة التي ترغب في تغطيتها وتقوم بتخصيص قيمة الأصول أو الالتزامات (ليس بصافي القيمة) من المحفظة المحددة المساوية للقيمة التي ترغب تغطيتها كبند مغطى وتحدد هذه القيمة أيضا قياس النسبة المئوية المستخدمة لاختبار الفعالية طبقاً للفقرة "أت١٢٦(ب)".

(د) تقوم المنشأة بتخصيص خطر سعر الفائدة الذي تقوم بتغطيته وقد يكون هذا الخطر جزءاً من خطر سعر الفائدة في كل بند من البنود في المركز المغطى على سبيل المثال سعر الفائدة القياسي (مثل الليبور).

(هـ) تقوم المنشأة بتخصيص أداة تغطية أو أكثر لكل فترة زمنية لإعادة التسعير.

(و) وباستخدام التخصيصات الواردة في (ج) و(هـ) عاليه تقدر المنشأة من البداية وفي الفترات اللاحقة هل من المتوقع أن تكون التغطية ذات فعالية عالية أثناء الفترة المخصص لها التغطية.

(ز) تقوم المنشأة بصفة دورية بقياس التغير في القيمة العادلة للبند المغطى (كما هو مخصص في (ج) بعاليه والذي يعزى للخطر المغطى كما ورد في (د) بعاليه) على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة المحددة في (ب) عاليه بشرط تحديد الفعالية الحقيقية العالية للتغطية عند تقديرها باستخدام أسلوب المنشأة الموثق لتقدير الفعالية. وتعترف المنشأة بالتغير في القيمة العادلة للبند المغطى كأرباح أو خسائر في الأرباح أو الخسائر وذلك في بند أو بندين تفصيليين في المركز المالي كما ورد في الفقرة "٨٩(أ)" من المعيار، ولا تكون هناك حاجة لتوزيع التغير في القيمة العادلة على الأصول أو الالتزامات الفردية.

(ح) تقوم المنشأة بقياس القيمة العادلة لأداة أو أدوات التغطية (كما هو محدد في (هـ) عاليه) وتعترف بالأرباح أو الخسائر ضمن الأرباح أو الخسائر بقائمة الدخل ويتم الاعتراف بالقيمة العادلة للأداة أو الأدوات المالية كأصل أو التزام في قائمة المركز المالي.

(ط) يتم الاعتراف بعدم الفعالية[١] ضمن قائمة الأرباح والخسائر بالفرق بين التغير في القيمة العادلة المشار إليه في (ز) والمشار إليه في (ح).

أت١١٥– هذا المنهج موضح بالتفصيل فيما يلي حيث يتم تطبيقه فقط على تغطية القيمة العادلة لخطر سعر الفائدة المرتبط بمحفظة أصول أو التزامات مالية.

أت١١٦– يمكن أن تتضمن المحفظة المحددة في الفقرة "أت١١٤(أ)" أصولاً والتزامات. كما يمكن أن تتضمن أصولاً فقط أو التزامات فقط وتستخدم المحفظة لتحديد قيمة الأصول أو الالتزامات التي ترغب المنشأة في تغطيتها ومع ذلك فإن المحفظة في حد ذاتها غير مخصصة كبند مغطى.

---

(١) تطبق نفس اعتبارات الأهمية النسبية في هذا السياق كما هي مطبقة في كافة معايير المحاسبة المصرية.

أت١١٧- عند تطبيق الفقرة "أت١١٤(ب)" تحدد المنشأة فترة إعادة التسعير المتوقعة للبند على أنها التاريخ الذي يتوقع فيه استحقاق البند أو إعادة تسعيره طبقاً لمعدلات السوق أيهما أقرب، وتقدر التواريخ المتوقعة لإعادة التسعير عند بداية التغطية وخلال مدة التغطية بناءً على الخبرات التاريخية والمعلومات الأخرى المتاحة والتي تتضمن معلومات وتوقعات عن معدلات السداد المعجل وأسعار الفائدة والتداخل بينهما. وتستخدم المنشآت التي ليس لديها أية خبرات مؤسسية خاصة أو لديها خبرات غير كافية بالمجموعات المماثلة من الأدوات وذلك للأدوات المالية القابلة للمقارنة، وتتم مراجعة هذه التقديرات بصفة دورية ويتم تحديثها بناءً على الخبرات المتاحة. وفي حالة وجود بند له سعر ثابت قابل لتعجيل سداده، فإن تاريخ إعادة التسعير المتوقع هو التاريخ المتوقع فيه السداد المقدم للبند ما لم يتم إعادة تسعيره طبقاً لمعدلات السوق في تاريخ أقرب. وبالنسبة لمجموعة من الأصول المشابهة فإن التحليل إلى فترات زمنية بناءً على التواريخ المتوقعة لإعادة التسعير قد يأخذ شكل توزيع نسبة من المجموعة وليس بنوداً فردية على كل فترة زمنية، وقد تستخدم المنشأة مناهج أخرى لأغراض التوزيع هذه. على سبيل المثال قد تستخدم مضاعف معدل السداد المعجل لتوزيع استهلاك القروض على الفترات الزمنية بناءً على التواريخ المتوقعة لإعادة التسعير إلا أن منهج وطريقة هذا التوزيع تكون طبقاً لإجراءات وأهداف إدارة المخاطر بالمنشأة.

أت١١٨- وطبقاً للتخصيص الوارد في الفقرة "١١٤(ج)" من المعيار، إذا قامت المنشأة في فترة معينة لإعادة التسعير بتقدير أن لها أصولاً ذات أسعار ثابتة تبلغ ١٠٠ والتزامات ذات أسعار ثابتة تبلغ ٨٠ وقررت تغطية صافي المركز الذي يبلغ ٢٠ بأن تقوم بتخصيص ما قيمته مبلغ ٢٠ من الأصول(جزء من الأصول)[١] كبند مغطى، ويتم التعبير عن التخصيص كمبلغ عملة (أي مبلغ بالدولار أو اليورو أو الجنيه أو الفرنك) وليس كأصول فردية، ويتبع ذلك أن جميع الأصول (أو الالتزامات) التي أخذ منها مبلغ التغطية – أي مبلغ ١٠٠ من الأصول في المثال السابق، يجب أن تكون:

(أ) بنود تتغير قيمتها العادلة استجابة للتغيرات في سعر الفائدة الذي تم تغطيته.

---

(١) يسمح المعيار للمنشأة بتخصيص أية قيمة من الأصول أو الالتزامات المؤهلة المتاحة، وبالنسبة لهذا المثال أي مبلغ أصول جاري تغطيته بين صفر،١٠٠.

(ب) بنود تأهلت للمحاسبة عنها باستخدام طريقة تغطية القيمة العادلة إذا ما تم تخصيصها على أنها مغطاة بطريقة منفردة. وبشكل خاص نظراً لأن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) يحدد أن القيمة العادلة للالتزام المالي الذي له خاصية الطلب (مثل الودائع تحت الطلب وبعض الأنواع الأخرى من الودائع) ليست أقل من المبلغ الواجب سداده عند الطلب وذلك عند الخصم من أول تاريخ يطلب فيه سداد المبلغ، لذا فإن مثل هذا البند غير مؤهل للمحاسبة عنه طبقاً لطريقة تغطية القيمة العادلة وذلك عن أية فترة زمنية تتجاوز أقصى فترة يستطيع أن يطلب فيها حامل الأداة السداد. وفي المثال السابق، فإن المركز المغطى هو قيمة أصول، وبالتالي فإن هذه الالتزامات ليست جزءاً من البند المغطى المخصص ولكن تستخدمها المنشأة لتحديد قيمة الأصول المخصصة كأدوات مغطاة. وإذا كان المركز الذي ترغب المنشأة في تغطيته التزاماً، يجب أن ينشأ المبلغ الذي يمثل البند المغطى عن التزام ذا سعر فائدة ثابت بالاختلاف عن الالتزامات التي يمكن أن يكون مطلوباً من المنشأة سدادها في فترة زمنية مبكرة، وأن تكون النسبة المستخدمة لتقدير فعالية التغطية وفقاً للفقرة "أت١٢٦(ب)" محسوبة بنسبة تلك الالتزامات الأخرى. على سبيل المثال، بافتراض أن المنشأة تتوقع أنه في خلال فترة زمنية لإعادة التسعير سيكون لديها التزامات بمبلغ ١٠٠ بسعر فائدة ثابت تتكون من مبلغ ٤٠ ودائع تحت الطلب ومبلغ ٦٠ التزامات ليس لها خاصية الطلب، ومبلغ ٧٠ لأصول بسعر فائدة ثابت. فإذا قررت المنشأة تغطية كل صافي المركز البالغ ٣٠، يجب تخصيص البند المغطى بأنه مبلغ ٣٠ أو ٥٠٪ من الالتزامات[١] التي ليس لها خاصية الطلب.

أت١١٩– تلتزم المنشأة أيضاً بمتطلبات التخصيص والتوثيق الأخرى الواردة في فقرة "٨٨(أ)" من المعيار، وبالنسبة لتغطية محفظة لها مخاطر سعر صرف، يحدد التخصيص والتوثيق سياسة المنشأة بالنسبة لجميع المتغيرات المستخدمة لتحديد القيمة التي تغطى وكيفية تقييم فعالية القياس ويشمل ذلك ما يلي:

(أ) أية أصول والتزماتات تدرج في تغطية المحفظة والأساس المستخدم لاستبعادها من المحفظة.

---

(١) مبلغ ٣٠ ÷ (١٠٠ – ٤٠) = ٥٠٪

(ب) كيف تقوم المنشأة بتقدير تواريخ إعادة التسعير ويشمل ذلك افتراضات سعر الفائدة التي تحدد تقديرات معدلات السداد المبكر وأسس تغيير هذه التقديرات. وتستخدم نفس الطريقة لكل من التقديرات الأولية التي تتم وقت إدراج الأصل أو الالتزام ضمن المحفظة المغطاة ولأية مراجعات تتم فيما بعد على هذه التقديرات.

(ج) عدد ومدة الفترات الزمنية لإعادة التقييم.

وإذا كان الموقف الذي ترغب المنشأة في تغطيته هو التزامات فإن المبلغ الذي يمثل البند المغطى المخصص يمكن أن يتم سحبه من التزامات ذات سعر ثابت وليس من التزامات يمكن أن يطلب من المنشأة سدادها في فترة زمنية أقرب. ويتم حساب قياس النسبة المستخدمة لتقدير فعالية التغطية طبقاً للفقرة "أت١٢٦(ب)" كنسبة من هذه الالتزامات. على سبيل المثال، افترض أن المنشأة تقدر أنه في فترة زمنية محددة لإعادة التسعير لديها التزامات بأسعار ثابتة تبلغ ١٠٠ وتتضمن ودائع تحت الطلب تبلغ ٤٠، والتزامات ليس لها خاصية الطلب تبلغ ٦٠ وأصول ذات سعر ثابت تبلغ ٧٠.

إذا قررت المنشأة تغطية كل الموقف الصافي البالغ ٣٠، فأنها تخصص التزامات تبلغ ٣٠ كبند مغطى أو ٥٠% من الالتزامات التي ليس لها خاصية الطلب.

(د) عدد المرات التي تقوم فيها المنشأة باختيار فعالية التغطية وأي من الطريقتين المذكورتين في فقرة "أت١٢٦" سوف تستخدمها، هذه الطريقة المستخدمة بواسطة المنشأة لتحديد قيمة الأصول أو الالتزامات المخصصة كبند مغطى وبناءً عليه قياس النسبة المئوية المستخدمة عند قيام المنشأة باختبار الفعالية باستخدام الطريقة الواردة في فقرة "أت١٢٦(ب)" هل تقوم المنشأة بإجراء اختبار الفعالية بالنسبة لكل فترة زمنية لإعادة التسعير على حدى أو لجميع الفترات مجمعة أو للاثنين معاً؟ ويجب أن تكون السياسات المحددة عند تخصيص وتوثيق علاقة التغطية طبقا لإجراءات وأهداف إدارة المخاطر بالمنشأة. ولا تتم التغييرات في السياسات بشكل جزافي حيث لابد من وجود مبررات على أساس التغيرات في ظروف السوق والعوامل الأخرى ويجب أن يكون التغيير طبقاً لإجراءات وأهداف إدارة المخاطر بالمنشأة.

أت١٢٠– قد تكون أداة التغطية المشار إليها في الفقرة "أت١١٤(هـ)" أداة مشتقة منفردة أو محفظة مشتقات تتضمن جميعها مخاطر مغطاة بالنسبة لسعر الفائدة كما هو وارد في الفقرة "أت١١٤(د)" (على سبيل المثال محفظة مبادلات سعر فائدة تتضمن جميعها مخاطر تتعلق بسعر الليبور) ومثل هذه المحفظة من المشتقات قد تتضمن مراكز مخاطر متقابلة Offsetting risk positions، إلا أنها قد لا تتضمن خيارات مكتوبة أو خيارات مكتوبة بالصافي لأن المعيار[1] لا يسمح بإدراج هذه الخيارات كأدوات تغطية (فيما عدا إدراج خيار مكتوب لمقابلة Offset خيار مشترى)، وإذا كانت أداة التغطية تغطى القيمة الواردة في الفقـرة "أت١١٤(ج)" لأكثر من فترة زمنية لإعادة التسعير، فأنها توزع على جميع الفترات

الزمنية التي تغطيها إلا أنه يجب توزيع جميع أدوات التغطية على الفترات الزمنية لإعادة التسعير لأن المعيار[2] لا يسمح بإدراج علاقة تغطية لجزء واحد فقط من الفترة الزمنية التي تظل فيها أداة التغطية قائمة.

أت١٢١– عند قيام المنشأة بقياس التغير في القيمة العادلة لبند قابل للسداد المعجل طبقاً للفقرة "أت١١٤(ز)" فإن التغير في أسعار الفائدة يؤثر على القيمة العادلة للبند القابل للسداد المعجل Prepayable Item بطريقتين: يؤثر على القيمة العادلة للتدفقات النقدية التعاقدية والقيمة العادلة لخيار التعجيل (السداد المقدم prepayment) المتضمن في البند القابل للسداد المعجل، وتسمح الفقرة "٨١" من المعيار للمنشأة بإدراج جزء من الأصل أو الالتزام المالي الذي يشترك في نفس المخاطر وذلك كبند مغطى بشرط إمكانية قياس فعالية التغطية، وبالنسبة للبنود القابلة للسداد المعجل تسمح الفقرة "٨١أ" من المعيار بتحقيق ذلك بإدراج تخصيص البند المغطى وذلك فيما يتعلق بالتغير في القيمة العادلة التي تعزى إلى التغيرات في سعر الفائدة المخـصص على أسـاس تواريخ إعـادة التسـعير المتوقعة وليسـت التعاقدية، إلا أنـه يتم إدراج التغيرات في سعر الفائدة المغطى على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المغطى، وبناءً عليه إذا تمت مراجعة تواريخ التسعير المتوقعة (على سبيل

(١) راجع الفقرات "٧٧" و"أت٩٤"

(٢) راجع الفقرة ٧٥

المثال لتعكس التغير في السداد المعجل المتوقع) أو إذا اختلفت تواريخ إعادة التسعير الفعلية عن التواريخ المتوقعة عندئذ تظهر عدم فعالية التغطية كما سيرد في فقرة "أت١٢٦"، ومن ناحية أخرى فإن التغيرات في تواريخ التسعير المتوقعة التي:

(أ) تنشأ بوضوح من عوامل خلاف التغيرات في سعر الفائدة المغطى.

(ب) ليست مرتبطة بالتغيرات في سعر الفائدة المغطى،

(ج) يمكن فصلها بطرق يعتمد عليها عن التغيرات التي تعزى لسعر الفائدة المغطى (على سبيل المثال التغيرات في معدلات السداد المعجل التي تنشأ بوضوح من التغير في العوامل الديموغرافية "السكانية" أو النظم الضريبية وليس من التغيرات في سعر الفائدة) ويتم استبعادها عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المغطى وذلك نظراً لأنها لا تعزى للخطر المغطى وإذا كان هناك عدم تأكد بشأن العامل الذي أدى إلى نشأة التغير في تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، وإذا كانت المنشأة غير قادرة على أن تفصل بطريقة موثوق فيها التغيرات التي تنشأ من التغير في سعر الفائدة المغطى عن التغير الذي ينشأ من عوامل أخرى، عندئذ يفترض أن التغير ينشأ من التغير في سعر الفائدة المغطى.

أت١٢٢– لا يحدد هذا المعيار الأساليب المستخدمة لتحديد القيمة المشار إليها في الفقرة "أت١١٤ (ز)" وهي تحديداً التغير في القيمة العادلة للبند المغطى التي تعزى للخطر المغطى، وإذا ما تم استخدام أساليب تقدير إحصائية أو أية أساليب أخرى يجب على الإدارة أن تتوقع أن النتيجة تقارب بدرجة كبيرة النتيجة التي كان سيتم الحصول عليها من قياس الأصول أو الالتزامات المنفردة التي تشكل البند المغطى، وليس من المناسب افتراض أن التغيرات في القيمة العادلة للبند المغطى تساوى التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية.

أت١٢٣– تتطلب الفقرة "٨٩ أ" من المعيار أنه إذا كان البند المغطى عن فترة زمنية محددة لإعادة التسعير أصلاً فان التغير في قيمته العادلة يعرض في بند منفصل مع الأصول، ومن ناحية أخرى إذا كان التزاماً فإن التغير في قيمته العادلة يعرض في بند منفصل مع الالتزامات وهذه هي البنود المنفصلة المشار إليها في الفقرة "أت١١٤ (ز)" وليس مطلوب توزيع محدد للأصول (أو الالتزامات) المنفردة.

أت١٢٤– يلاحظ في الفقرة "أت١١٤(ط) " أن عدم الفعالية تظهر في حدود اختلاف التغير في القيمة العادلة للبند المغطى التي تعزى إلى الخطر المغطى عن التغير في القيمة العادلة لأداة التغطية المشتقة وقد ينشأ هذا الفرق من عدة أسباب منها:

(أ) اختلاف تواريخ إعادة التسعير الفعلية عن المتوقعة أو مراجعة وتعديل التواريخ المتوقعة.

(ب) انخفاض قيمة البنود في المحفظة المغطاة أو استبعادها من الدفاتر.

(ج) اختلاف تواريخ سداد أداة التغطية والبند المغطى.

(د) أية أسباب أخرى (على سبيل المثال عندما تكون بعض البنود المغطاة محملة بفائدة بمعدل أقل من المعدل القياسي والمدرجين بالنسبة له كبنود تغطية وكانت عدم الفعالية الناتجة ليست كبيرة بدرجة تجعل المحفظة ككل تحقق في التأهل لمحاسبة التغطية) .

ويتم تحديد عدم الفعالية هذه[1] والاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر.

أت١٢٥– بشكل عام يتم تحسين كفاءة وفعالية التغطية في الحالات التالية:

(أ) إذا قامت المنشأة بجدولة البنود ذات خصائص السداد المعجل المختلفة بطريقة تأخذ في الاعتبار الاختلافات في أسلوب السداد المعجل.

(ب) عندما يكون عدد البنود في المحفظة أكبر. فعندما تتضمن المحفظة عدداً قليلاً من البنود يكون هناك احتمال نسبي لعدم الفعالية إذا كان السداد المعجل للبنود قبل أو بعد ما هو متوقع، ومن ناحية أخرى عندما تتضمن المحفظة بنوداً كثيرة يمكن التنبؤ بأسلوب السداد المعجل بدقة أكثر.

(ج) عندما تكون الفترات الزمنية لإعادة التسعير أقرب (شهر مقابل ٣ شهور) حيث إن قرب الفترة يقلل من تأثير عدم المطابقة Mismatch بين تواريخ إعادة التسعير والسداد (في غضون المدة الزمنية لإعادة التسعير) للبند المغطى وكذلك بالنسبة لأدوات التغطية.

و(د) كثرة تكرار تعديل وتسوية مبلغ أداة التغطية لإظهار التغيرات في البند المغطى (على سبيل المثال بسبب التغيرات في توقعات السداد المعجل Prepayment).

---

(١) تطبق نفس اعتبارات الأهمية النسبية في هذا السياق كما تطبق في جميع معايير المحاسبة المصرية.

أت١٢٦– تقوم المنشأة باختبار الفعالية بصفة دورية وإذا ما تغيرت تقديرات تواريخ إعادة التسعير بين التاريخ الذي تقوم فيه المنشأة بتقدير الفعالية وتاريخ تال عندئذ تقوم المنشأة بحساب مبلغ عدم الفعالية إما:

(أ) كالفرق بين التغير في القيمة العادلة لأداة التغطية (راجع الفقرة "١١٤ (ح)" من المعيار) والتغير في قيمة البند المغطى ككل الذي يعزى إلى التغيرات في سعر الفائدة المغطى (ويشمل ذلك تأثير التغيرات في سعر الفائدة المغطى على القيمة العادلة لأي خيار سداد معجل ضمني).

أو (ب) باستخدام التقريب التالي تقوم المنشأة:

(١) بحساب نسبة الأصول (أو الالتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير مغطاة على أساس تواريخ إعادة التسعير المقدرة في أخر تاريخ قامت فيه باختبار الفعالية.

(٢) بتطبيق هذه النسبة على التقدير المعدل للمبلغ (للقيمة) في هذه الفترة الزمنية لإعادة التسعير لحساب مبلغ البند المغطى بناءً على التقدير المعدل.

(٣) بحساب التغير في القيمة العادلة للتقدير المعدل للبند المغطى الذي يعزى للخطر المغطى وإظهاره كما ورد في فقرة "أت١١٤ز".

(٤) الاعتراف بعدم الفعالية على أنها تساوى الفرق بين المبلغ المحدد في رقم (٣) بعاليه والتغير في القيمة العادلة لأداة التغطية (راجع الفقرة "أت١١٤ (ط)").

أت١٢٧– عند قياس الفعالية تميز المنشأة بين تعديلات تواريخ إعادة التسعير المقدرة للأصول (الالتزامات) القائمة عن إنشاء الأصول (الالتزامات) الجديدة حيث إن السابقة فقط (الأصول أو الالتزامات القائمة) هي التي تؤدى إلى عدم الفعالية، ويتم إدراج جميع تعديلات تواريخ إعادة التسعير المقدرة (خلاف تلك المستبعدة طبقاً للفقرة "أت١٢١") بما في ذلك إعادة توزيع البنود القائمة بين المدد الزمنية عند مراجعة وتعديل القيمة المقدرة في الفترة الزمنية طبقاً للفقرة "أت ١٢٦(ب) (٢)" ومن ثم عند قياس الفعالية، وبمجرد الاعتراف بعدم الفعالية كما هو موضح بعاليه تضع المنشأة تقديراً جديداً لإجمالي الأصول (أو الالتزامات) في كل فترة زمنية لإعادة التسعير ويتضمن ذلك الأصول (الالتزامات) الجديدة التي نشأت منذ آخر اختبار لفعالية التغطية وتخصص مبلغاً جديداً كبند مغطى ونسبة جديدة كنسبة تغطية وعندئذ تكرر نفس الإجراءات الواردة في الفقرة "أت١٢٦ (ب)" في التاريخ التال لاختبار الفعالية.

أت١٢٨ – يمكن استبعاد البنود التي تم جدولتها أصلاً ضمن الفترة الزمنية لإعادة التسعير من الدفاتر بسبب السداد المعجل أو شطب المديونية في تاريخ أقرب مما هو متوقع بسبب اضمحلال القيمة أو بسبب البيع وعندما يحدث هذا يتم استبعاد مبلغ التغير في القيمة العادلة المدرج في بند مستقل كما ورد في الفقرة "أت١١٤ (ز)" والذي يرتبط بالبند المشطوب وذلك من قائمة المركز المالي وإدراجه مع الأرباح أو الخسائر الناشئة عن استبعاد البند من الدفاتر، ولهذا الغرض من الضروري معرفة الفترة أو الفترات الزمنية لإعادة التسعير التي يجدول فيها البند المستبعد نظراً لأن ذلك يحدد الفترة أو الفترات الزمنية التي يتم فيها استبعاد البند ومن ثم القيمة التي تستبعد من البند المستقل المشار إليه في الفقرة "أت١١٤ (ز)" وعند استبعاد البند من الدفاتر وإن أمكن تحديد الفترة الزمنية التي تم إدراجه فيها، عندئذ يستبعد البند من هذه الفترة الزمنية وإن لم يكن ممكناً تحديد هذه الفترة الزمنية يستبعد البند من أقرب فترة زمنية إذا نشأ الاستبعاد عن معدلات سداد معجل أعلى من المتوقعة أو يتم توزيع البند على جميع الفترات التي تتضمن البند على أساس منتظم ومعقول إذا تم بيع الأصل أو اضمحلت قيمته.

أت١٢٩ – بالإضافة إلى ذلك يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بأي مبلغ يرتبط بفترة زمنية معينة لم يتم استبعاده من الدفاتر عند انقضاء هذه الفترة الزمنية في ذلك الوقت (راجع الفقرة "٨٩ أ" من المعيار).على سبيل المثال افترض قيام المنشأة بجدولة بنود على (٣) فترات زمنية لإعادة التسعير، عند إعادة التخصيص السابق كان التغير في القيمة العادلة المثبتة في بند منفرد في المركز المالي أصلاً تبلغ قيمته ٢٥، ويمثل هذا المبلغ القيم التي تعزى للفترات ١،٢،٣ بواقع ٧،٨،١٠ على التوالي، وعند إعادة التخصيص التالي يتم تحقيق أو إعادة جدولة الأصول التي تعزى للفترة رقم (١) في فترات أخرى، وبالتالي يتم استبعاد مبلغ (٧) من قائمة المركز المالي ويتم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر، أما مبلغ (٨) (١٠) فهما الآن يعزيان لفترات ١،٢ على التوالي ويتم بعد ذلك تعديل وتسوية الفترات المتبقية عند الضرورة وذلك بالتغيرات في القيمة العادلة كما ورد في الفقرة "أت١١٤ (ز) ".

أت١٣٠ – كتوضيح لمتطلبات الفقرتين السابقتين، افترض أن المنشأة قامت بجدولة الأصول بتوزيع نسبة من المحفظة على كل فترة زمنية لإعادة التسعير، وافترض أيضا أنها قامت بجدولة مبلغ ١٠٠ في كل فترة من الفترتين، عندما تنقضي الفترة الزمنية

الأولى لإعادة التسعير يتم شطب ١٠٠ من الأصول بسبب السداد المعجل المتوقع وغير المتوقع، وفي هذه الحالة يتم استبعاد إجمالي المبلغ المدرج في البند المستقل المشار إليه في الفقرة "أت١١٤ (ز)" الذي يرتبط بالفترة الزمنية الأولى وذلك من المركز المالي بالإضافة إلى ١٠% من المبلغ الذي يرتبط بالفترة الزمنية الثانية.

أت١٣١- إذا تم تخفيض المبلغ المغطى للفترة الزمنية لإعادة التسعير بدون الأصول ذات الصلة (أو الالتزامات) المستبعدة، فإن المبلغ المدرج في البند المنفصل المشار إليه في الفقرة "أت١١٤ (ز)" والمرتبط بالتخفيض يتم استهلاكه طبقاً للفقرة "٩٢".

أت١٣٢- قد ترغب المنشأة في تطبيق المنهج الوارد في الفقرات من "أت١١٤" إلى " أت١٣١ " على تغطية المحفظة التي تمت المحاسبة عنها من قبل كتغطية تدفقات نقدية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)، عندئذ تقوم هذه المنشأة باستبعاد التخصيص السابق لتغطية التدفقات النقدية طبقاً للفقرة "١٠١(د)" من المعيار وتطبق الشروط الواردة في هذه الفقرة وتقوم أيضاً بإعادة تخصيص وإدراج التغطية كتغطية قيمة عادلة وتطبق المنهج الموضح في الفقرات من "أت١١٤" إلى "أت١٣١" بأثر لاحق على الفترات المحاسبية التالية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)

المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)

المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

المحتويات	فـــــقرات
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١-٩
تعريفات	١٠
المخصصات والالتزامات الأخرى	١١
العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة	١٢-١٣
الاعتراف	
المخصصات	١٤
الالتزام الحالي	١٥-١٦
الحدث الماضى	١٧-٢٢
التدفق الخارج المتوقع للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية	٢٣-٢٤
التقدير الذي يعتمد عليه الالتزام	٢٥-٢٦
الالتزامات المحتملة	٢٧-٣٠
الأصول المحتملة	٣١-٣٥
القياس	
أفضل التقديرات	٣٦-٤١
المخاطر وعدم التأكد	٤٢-٤٤
القيمة الحالية	٤٥-٤٧
الأحداث المستقبلية	٤٨-٥٠
التصرفات المتوقعة فى الأصول	٥١-٥٢
الاستردادات	٥٣-٥٨
التغيرات فى المخصصات	٥٩-٦٠
استخدام المخصصات	٦١-٦٢
تطبيق قواعد الاعتراف والقياس	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)
المخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى التأكد من تطبيق شروط مناسبة للاعتراف والقياس للمخصصات والالتزام والأصول المحتملة وأنه قد تم الإفصاح بمعلومات كافية عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ليتمكن مستخدم القوائم المالية من تفهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها.

نطاق المعيار

١ – تطبق جميع المنشآت هذا المعيار فى المعالجة المحاسبية للمخصصات والالتزام المحتملة والأصول المحتملة فيما عدا:

(أ) البنود التي تنتج عن العقود تحت التنفيذ إلا إذا كان العقد (محمل بخسارة).

(ب) ملغاة.

(ج) البنود التي يتم تغطيتها بواسطة معيار محاسبى مصرى آخر.

٢ – لا يطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما فيها الضمانات) والتى تدخل في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الخاص "بالأدوات المالية".

٣ – العقود تحت التنفيذ هي العقود التي لا يكون أى من طرفيها قد قام بتنفيذ أى من التزامه أو التي يكون كل طرف منهما قد قام بتنفيذ جزء مساو لما قام الطرف الآخر بتنفيذه. ولا يطبق هذا المعيار على هذه العقود إلا إذا كانت هذه العقود محملة بالتزام.

٤ – ملغاة.

٥ – عندما يكون هناك معيار محاسبة مصرى آخر يتعامل مع نوع محدد من المخصصات أو الالتزام والأصول المحتملة، تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" يوضح المعالجة المحاسبية فى دفاتر المشترى للالتزام المحتملة الناتجة عن تجميع الأعمال، وبالمثل فإن بعض المخصصات المحددة يتم تناولها فى معايير أخرى، مثل:

(أ) ملغاة.

(ب) ضريبة الدخل (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل").

(ج) ملغاة.

(د) مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين")

(هـ) عقود التأمين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين"). ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على المخصصات والالتزام والأصول المحتملة لمصدر الوثيقة بخلاف تلك الناشئة عن الالتزام والحقوق التعاقدية فى ظل عقود التأمين التى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) " عقود التأمين ".

٦ – بعض المبالغ التي تعالج كمخصصات قد ترتبط بالاعتراف بالإيراد. على سبيل المثال عندما تمنح المنشأة ضماناً للغير فى مقابل أتعاب. هذا المعيار لا يتناول الاعتراف بالإيراد والذي يتم تناوله فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) والذي يحدد شروط تحقق الإيراد ويقدم إرشادات عملية عن كيفية تطبيق شروط الاعتراف بالإيراد. كما أن هذا المعيار لا يغير من متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) "الايراد من العقود مع العملاء".

٧ – يعرف هذا المعيار المخصص بأنه التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار، وفى مصر يستخدم مصطلح "المخصص" أيضاً مع بعض البنود الأخرى مثل الإهلاك واضمحلال قيمة الأصول والديون المشكوك فى تحصيلها. وهذه البنود تمثل تعديلاً للقيمة الدفترية للأصول ولا يتم تناولها فى هذا المعيار.

٨ – تفرق معايير المحاسبة الأخرى بين معالجة النفقات كأصول أو كمصروفات وهذه الأمور لا يتم تناولها فى هذا المعيار. ومن ثم فإن هذا المعيار لا يتطلب أو يمنع رسملة التكلفة المعترف بها عند تكوين المخصص.

٩ – يطبق هذا المعيار على المخصص المكون لإعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات غير المستمرة). وعندما تتوفر في عملية إعادة الهيكلة شروط الأنشطة غير المستمرة يجب أن يتم عمل إيضاح إضافي كماهو مطلوب في معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة "

تعريفات

١٠ – تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعني المذكور قرين كل منها:

<u>المخصص:</u> هو التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار.

<u>الالتزام</u>: هو التزام حال على المنشأة ناتج من أحداث وقعت في الماضي والذي يتطلب تسويته حدوث تدفقات خارجة لموارد متضمنة منافع اقتصادية.

الحدث الملزم: هو الحدث الذي يؤدى إلى خلق التزام قانوني أو حكمى والذي يترتب عليه عدم وجود بديل واقعي للمنشأة إلا تسوية هذا الالتزام.

الالتزام القانوني: هو الالتزام الذي ينشأ من:

(أ) عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية).

أو (ب) تشريع.

أو (ج) تطبيق آخر للقانون.

الالتزام الحكمى: هو التزام ينشأ من تصرفات المنشأة التى:

(أ) تكون المنشأة قد أقرت فيه للغير أنها تقبل مسئولية معينة من واقع قواعد ثابتة وفقاً للممارسات السابقة أو من واقع السياسات المعلنة للمنشأة أو من واقع مستند محدد.

و (ب) قامت المنشأة نتيجة لذلك بتكوين توقع للجزء الذي لن يتحمله الغير لإخلاء هذه المسئوليات.

الالتزام المحتمل:

(أ) هو التزام ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذي لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة.

أو (ب) التزام حال نشأ عن أحداث في الماضي ولم يتم الاعتراف به لأنه:

(١) ليس من المتوقع أن يكون هناك تدفقا خارجا للمنافع الاقتصادية للمنشأة لتسوية هذا الالتزام.

أو (٢) لا يمكن قياس قيمته بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية.

الأصل المحتمل: هو أصل ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذي لايكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة.

العقد المحمل بخسارة: هوالعقد الذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالتزام العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من هذا العقد.

إعادة الهيكلة: هي برنامج أو خطة يتم تنفيذها والسيطرة عليها بواسطة إدارة المنشأة والتى تؤدى إلى تغيير جوهري في:

(أ) نطاق النشاط الذي تقوم به المنشأة.

أو (ب) الأسلوب الذي يتم به أداء نشاط المنشأة.

المخصصات والالتزامات الأخرى

١١- يمكن التمييز بين المخصصات والالتزام الأخرى مثل أرصدة المـوردين والمـصروفات المستحقة بسبب عدم التأكد من توقيـت وقيمـة (النفقـات) المـستقبلية اللازمـة لتـسوية المخصص بينما أن:

(أ) أرصدة الموردين هى التزامات مستحقة السداد عن البضائع والخدمات التـي تـم الحصول عليها أو توريدها وتم استلام فاتورة لها أو تم الاتفاق مع الموردين بشأنها.

و (ب) المصروفات المستحقة هى الالتزامات المستحقة عن البضائع والخدمات التـى تـم الحصول عليها ولم يتم سداد قيمتها بعد أو استلام فاتورة لها وكذلك لم يتم الاتفـاق على ذلك مع الموردين، وهي تشمل المبالغ المستحقة للعاملين (على سـبيل المثـال المبالغ المستحقة عن رصيد الإجازات). وبالرغم من أنه فى بعض الأوقات يتم تقدير قيمة أو توقيت المستحقات إلا أن عدم التأكد فيها يكون أقل بكثير من المخصصات.

وتدرج المصروفات المستحقة عادة ضمن أرصدة الموردين والدائنون المتنوعون بينما يـتم إدراج المخصصات بصورة منفصلة.

العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة

١٢- بصفة عامة فإن كل المخصصات تعتبر محتملة لأنها غير مؤكدة التوقيت ولا المقدار ومع ذلك فإن مصطلح محتملة يستخدم فى هذا المعيار للالتزامـات والأصـول التـى لا يـتم الاعتراف بها حيث إن وجودها سوف يتأكد عند حدوث أو عدم حـدوث حـدث أو أكثـر مستقبلى غير مؤكد والذي لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة، بالإضافة إلـى ذلـك فـإن مصطلح الالتزامات المحتملة يستخدم للالتزامات التى لا ينطبق عليها شروط الاعتراف.

١٣- يفرق هذا المعيار بين:

(أ) المخصصات التى يعترف بها كالتزامات (بفرض إمكانية تقدير قيمتها بدرجة يعتمـد عليها) وذلك لأنها تمثل التزاما حاليا وأنه من المحتمل أن يكون هناك تدفق خـارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لكي يتم تسوية هذا الالتزام.

و (ب) الالتزامات المحتملة والتى لا يتم الاعتراف بها كالتزام نظراً لأنها إما أن تكون:

(١) التزام محتمل لم يتأكد بعد ما إذا كانت المنشأة عليها التزام حال قد يؤدى إلـى تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية.

أو (٢) التزام حال لا ينطبق عليه شروط الاعتراف وفقاً لهذا المعيار (وذلك إما بـسبب عدم وجود توقع للتدفقات الخارجة للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية اللازمة لتسوية الالتزام أو عدم إمكانية تقدير قيمة الالتزام بدرجة يعتمد عليها).

الاعتراف

المخصصات

١٤- يتم الاعتراف بالمخصص عندما:

(أ) يكون على المنشأة التزام حال (قانوني أو حكمى) ناتجا عن حدث في الماضي.

و (ب) من المتوقع حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام.

و (ج) يمكن تقدير الالتزام بدرجة يعتمد عليها.

ولا يتم الاعتراف بأية مخصصات إذا لم تتوافر هذه الشروط.

الالتزام الحالي

١٥- نادراً ما يكون من غير الواضح ما إذا كان على الشركة التزام حال أم لا. وفى هذه الحالات تكون الأحداث الماضية هى التى أدت إلى وجود هذا الالتزام إذا ما أخذنا فى الحسبان كل الأدلة المتاحة التى تشير إلى أن وجود التزام حال أكثر احتمالاً من عدم وجوده فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٦- يكون من الواضح فى كل الحالات تقريباً ما إذا كانت الأحداث الماضية قد أدت إلى وجود التزام حالى. وفى بعض الحالات النادرة مثل القضايا ربما يوجد هناك اختلاف حول ما إذا كان هناك حدث محدد قد وقع أو ما إذا كانت تلك الأحداث سوف تؤدى إلى وجود التزام حالى. وفى هذه الحالة تحدد المنشأة ما إذا كان يوجد التزام حال فى تاريخ الميزانية، وذلك بأخذ جميع الأدلة الممكنة فى الحسبان بما فى ذلك رأى الخبراء، وهذه الأدلة تتضمن أى دليل إضافى يمكن الحصول عليه بواسطة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، وعند تقييم هذه الأدلة يجب تحديد الآتى:

(أ) عندما يكون هناك احتمال أكبر لوجود التزام حال فى تاريخ الميزانية، تعترف المنشأة بالمخصص (إذا كانت شروط الاعتراف متوافرة).

و (ب) عندما يكون هناك احتمال أكبر بعدم وجود التزام حال فى تاريخ الميزانية، يكون على المنشأة الإفصاح عن الالتزامات المحتملة إلا إذا كان احتمال حدوث تدفقات خارجية للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية يعتبر احتمالا مستبعدا (راجع الفقرة "٨٦").

الحدث الماضى

١٧- الحدث السابق الذي يقود إلى التزام حال يسمي حدث ملزم، وحتى يكون الحدث ملزماً، فإنه من الضروري ألا يكون للمنشأة أي بديل واقعي لتسوية الالتزام الناتج عن هذا الحدث وهذا يحدث فقط عندما:

(أ) تكون تسوية الالتزام تنفذ بالقوة الجبرية (عن طريق القانون).

أو (ب) في حالة وجود التزام حكمى، عندما يكون الحدث (الذي ينتج عن أحد تصرفات المنشأة) يؤدى إلى خلق توقع لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تفى بالتزامها.

١٨- تتعامل القوائم المالية مع المركز المالى لمنشأة فى نهاية فترتها المالية وليس مركزها المحتمل فى المستقبل. لذلك، فإنه لا يتم الاعتراف بمخصص للتكاليف التى سيتم تحميلها للتشغيل فى المستقبل، لذا فإن الالتزامات الوحيدة التى يتم الاعتراف بها فى قائمة المركز المالى هى تلك الالتزامات القائمة بالفعل فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

١٩- الالتزامات التى تنتج من أحداث ماضية قائمة ولا ترتبط بأية أحداث مستقبلية (الأداء المستقبلى للنشاط) هى فقط التى يتم الاعتراف بها كمخصصات. ومن أمثلة تلك الالتزامات، الغرامات أو تكاليف التنظيف للأضرار غير القانونية للبيئة، كل منهما سوف يترتب عليه تدفق خارج لموارد متضمنة لمنافع اقتصادية لتسويتها وذلك بغض النظر عن الأحداث المستقبلية للمنشأة، وبالمثل فإن المنشأة يجب أن تعترف بالمخصص الخاص بتكاليف إيقاف تشغيل منشأة نفطية أو محطة توليد طاقة نووية وذلك إلى الحد الأدنى الملزم للمنشأة بتعويض الخسائر التي قد حدثت بالفعل. وعلى العكس، فإنه بسبب الضغوط التجارية أو المتطلبات القانونية، فإن المنشأة قد تعقد النية أو تحتاج إلى تحمل نفقات تشغيل بشكل معين فى المستقبل (على سبيل المثال، تركيب أجهزة تنقية للدخان بشكل معين بما يتناسب مع المصنع)، ونظراً لإمكانية تجنب المنشأة النفقات المستقبلية عن طريق قيامها بأحداث فى المستقبل على سبيل المثال، عن طريق تغيير فى التشغيل، لذلك فإنه لا يوجد التزام حال لتلك المصروفات المستقبلية وبالتالي لا يتم الاعتراف بمخصص.

٢٠- دائماً ما يكون هناك طرف آخر للالتزام وهو الطرف الذي يكون له الحق فى ذلك الالتزام، ومع ذلك فإنه ليس من الضرورى على أية حال أن نحدد الطرف الذي يحق له الالتزام، فقد يكون الالتزام فى الحقيقة تجاه المجتمع فى مجموعه ولأن الالتزام دائماً ما يشمل تعهداً لطرف آخر، فإن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة بالتبعية لا ينشأ عنه التزام حكمى فى تاريخ نهاية الفترة المالية ما لم يكن القرار قد تم إعلانه قبل تاريخ نهاية الفترة المالية لأولئك المتأثرين بطريقة محددة بشكل كاف لتكوين توقعات لديهم بأن المنشأة سوف تفى بالتزامها.

٢١- ربما يترتب على الحدث الذي لا ينشأ عنه التزام فى الحال، التزام فى وقت لاحق، وذلك بسبب التغيرات فى القوانين أو حدث ما عن طريق المنشأة (على سبيل المثال وثيقة معلنة للكافة) يؤدى إلى نشأة التزام حكمى. على سبيل المثال، عندما يحدث ضرر بيئى فإنه قد لا يكون هناك التزام لإزالة الآثار المترتبة على ذلك. فى حين أنه من الممكن أن يصبح إحداث أضرار بيئية سببا لنشأة التزام عندما يصدر قانون جديد يتطلب إزالة آثار الضرر أو عندما تعلن المنشأة عن قبولها لمسئولية إزالة آثار هذا الضرر فيكون ذلك سببا لنشأة التزام حكمى.

٢٢- عندما تكون هناك تفاصيل لقانون جديد مقترح لم يتم الانتهاء منه بعد، فإن الالتزام ينشأ فقط عندما يتم التأكد بأن القانون سوف يطبق كما تم إعداده للمناقشة. ولأغراض هذا المعيار، يعامل هذا الالتزام كالتزام قانونى. وحيث إن الاختلافات فى الظروف المحيطة بإصدار القانون تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يؤكد أن القانون سيصدر بالفعل. ففى كثير من الحالات يكون من المستحيل التأكد من تطبيق قانون جديد إلى أن يتم إصداره بالفعل.

التدفق الخارج المتوقع للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية

٢٣- لكي يكون الالتزام مؤهلاً للاعتراف به لا يكتفى بمجرد وجود التزام حال فقط، ولكن يجب أيضاً أن يتوافر احتمال تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية ذلك الالتزام، ولغرض هذا المعيار فإن التدفق الخارج للموارد أو حدث آخر يعتبر متوقعاً إذا كان الحدث أقرب ما يكون للحدوث أكثر من عدم الحدوث. بمعنى احتمالية حدوث الحدث أكبر من احتمالية عدم حدوثه، وعندما لا يكون من المرجح وجود التزام حال، فإن المنشأة تفصح عن التزام محتمل، إلا إذا كانت إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة (راجع الفقرة "٨٦").

٢٤- عندما يكون هناك عدد من الالتزامات المتشابهة (مثال ذلك ضمانات لمنتج أو عقود متشابهة) يتم تحديد درجة توقع وجود التدفق الخارج المطلوب للسداد أو التسوية عن طريق الأخذ فى الاعتبار كافة عناصر الالتزام، وبالرغم من أن الاحتمال الخاص بالتدفق الخارج لأي بند قد يكون ضئيلاً، إلا أنه من المتوقع أن يكون التدفق الخارج للموارد مطلوب لتسوية كافة عناصر الالتزام. فإذا كانت تلك هى الحالة فإنه يتم الاعتراف بالمخصص (إذا توافرت شروط الاعتراف الأخرى).

التقدير الذي يعتمد عليه الالتزام

٢٥- يعتبر استخدام التقديرات جزءا أساسيا من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من درجة الاعتماد عليها. وينطبق ذلك على وجه الخصوص فى حالة المخصصات، والتى تكون بطبيعتها غير مؤكدة بصورة أكبر من باقى بنود قائمة المركز المالى. فيما عدا حالات نادرة جداً، فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد مدى النتائج المتوقعة وبالتالي يمكنها حينئذ تقدير الالتزام بدرجة مقبولة من الثقة لاستخدامه فى الاعتراف بالمخصص.

٢٦- فى الحالات النادرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه. فإنه يوجد التزام لا يمكن الاعتراف به، ويتم الإفصاح عنه كالتزام محتمل (راجع الفقرة "٨٦").

الالتزامات المحتملة

٢٧- لا ينبغى على المنشأة الاعتراف بالالتزام المحتمل.

٢٨- يتم الإفصاح عن الالتزام المحتمل وفقاً لماهو مطلوب فى الفقرة "٨٦"، ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية مستبعدة.

٢٩- عندما تكون المنشأة ملتزمة بالتزام مشترك ومتعدد، فإن الجزء من الالتزام الذي يتوقع أن يتحمله أطراف أخرى يتم معالجته كالتزام محتمل، وتعترف المنشأة بمخصص للجزء من الالتزام الذي يكون من المرجح أن يحدث عنه تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية، فيما عدا الحالات النادرة جداً عندما لا يكون من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه لهذا الالتزام.

٣٠- قد تتطور الالتزامات المحتملة بشكل لم يكن متوقعا من البداية، لذلك فإن الأمر يتطلب تقييمها بصفة مستمرة لتحديد ما إذا كان التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية قد أصبح متوقعاً، فإذا أصبح التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية المستقبلية متوقعاً يكون المطلوب الاعتراف بمخصص عن البند الذي سبق التعامل معه من قبل كالتزام محتمل، وذلك فى القوائم المالية للفترة التى يحدث بها التغير فى الاحتمالية (فيما عدا حالات نادرة عندما لا يكون بالإمكان إعداد تقدير يعتمد عليه).

الأصول المحتملة

٣١- لا ينبغى على المنشأة الاعتراف بالأصل المحتمل.

٣٢- تنشأ الأصول المحتملة عادة من أحداث غير مخططة أو غير متوقعة والتى ينشأ عنها احتمال تدفق داخل لمنافع اقتصادية للمنشأة. مثال ذلك: دعوى قضائية تقوم المنشأة برفعها من خلال الإجراءات القانونية، فى حين أن نتيجة ذلك غير مؤكدة.

٣٣- لا يتم الاعتراف بالأصول المحتملة فى القوائم المالية حيث إن ذلك قد يؤدى إلى الاعتراف بإيراد قد يستحيل تحقيقه، ومع ذلك فعندما يكون تحقق الإيراد مؤكداً، يكون الأصل المرتبط به ليس أصلاً محتملاً ويكون من المناسب الاعتراف به.

٣٤- يتم الإفصاح عن الأصل المحتمل، كماهو مطلوب بالفقرة "٨٩"، عندما يكون هناك احتمال لتدفق داخل لمنافع اقتصادية.

٣٥- يتم تقييم الأصول المحتملة بصفة مستمرة للتأكد من أن التطورات التى تؤثر على قيمتها قد انعكست على نحوسليم بالقوائم المالية، فإذا أصبح فى حكم المؤكد أن ينشأ تدفق داخل لمنافع اقتصادية، فإن الأصل والإيراد المرتبط به يتم الاعتراف بهما فى القوائم المالية عن الفترة التى حدث بها التغيير، وإذا أصبح من المتوقع حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية، فإن المنشأة تفصح عن الأصل المحتمل (راجع الفقرة "٨٩").

القياس

أفضل التقديرات

٣٦- يجب أن يعبر المبلغ الذي يعترف به كمخصص عن أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

٣٧- أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي هو المبلغ المعقول الذي يمكن أن تقوم المنشأة بسداده لتسوية الالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو تقوم بتحويله لطرف ثالث فى ذلك التاريخ، وعادة ما يكون من غير الممكن أو تكون التكلفة عالية جداً لتسوية أو تحويل الالتزام فى تاريخ نهاية الفترة المالية. ومع ذلك فإن تقدير القيمة التى من الممكن أن تقوم المنشأة بسدادها لتسوية أو تحويل الالتزام يعطى أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

٣٨- يتم تقدير المخرجات وتحديد التأثير المالى بالتقدير الحكمى لإدارة المنشأة مدعومة بخبرة المعاملات المشابهة وفى بعض الأحيان تقارير خبراء مستقلين. وتتضمن هذه الأدلة أى دليل إضافى نتج عن أحداث تمت بعد تاريخ نهاية الفترة المالية.

٣٩- يتم التعامل مع حالات عدم التأكد التى تحيط بالقيمة التى سيتم الاعتراف بها كمخصص بطرق متعددة وفقاً للظروف المحيطة، فعندما يتم قياس المخصص المرتبط بعدد كبير من البنود فإن الالتزام يتم تقديره عن طريق ترجيح جميع النتائج الممكنة إلى احتمالاتها

المرتبطة بها، وتسمى تلك الطريقة الإحصائية للتقدير "بالقيمة المتوقعة" ولذلك سيكون المخصص مختلفاً اعتماداً على ما إذا كان احتمال الخسارة لمبلغ معلوم هو على سبيل المثال: ٦٠ % أو ٩٠ %. وعندما يكون هناك مدى متواصلا للمخرجات وكل نقطة فى هذا المدى لها نفس الاحتمال، يتم استخدام النقطة الوسطى فى هذا المدى (متوسط المدى).

مثال:

تقوم منشأة ببيع بضاعة بضمان يتم بموجبه تغطية تكلفة الإصلاح لأية عيوب صناعية لصالح المستهلك والتى تظهر فى خلال الستة أشهر الأولى من تاريخ الشراء.

إذا تم اكتشاف عيوب صغيرة فى جميع المنتجات التى تم بيعها، فإنه سينتج عن ذلك تكاليف إصلاح بمبلغ مليون، وإذا تم اكتشاف عيوب كبيرة فى جميع المنتجات المباعة فإن تكاليف الإصلاح الناتجة عن ذلك ستكون ٤ مليون، وتشير خبرة المنشأة السابقة وتوقعاتها المستقبلية إلى أنه بالنسبة للعام القادم ٧٥ % من البضاعة المباعة لن يكون بها أية عيوب، ٢٠ % من البضاعة المباعة سيكون بها عيوب صغيرة و٥ % من البضاعة المباعة سيكون بها عيوب كبيرة، تقوم المنشأة طبقاً للفقرة "٢٤" بتقييم احتمالية التدفق الخارج لالتزام الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاح هى:

(٧٥% ×صفر) + (٢٠% ×١ مليون) + (٥% ×٤ مليون) = ٤٠٠٠٠٠

٤٠- عندما يتم قياس التزام واحد، فإن الناتج المفرد الأكثر احتمالاً قد يكون أفضل تقدير للالتزام. ومع ذلك حتى فى مثل هذه الحالة، فإن المنشأة تأخذ فى الاعتبار النتائج الأخرى الممكنة، وعندما تكون النتائج الأخرى أغلبها أعلى أو أغلبها أقل من أكثر النتائج احتمالاً، سوف يكون أفضل تقييم هو أعلى أو أقل مقدار. على سبيل المثال، إذا كان يجب على المنشأة أن تقوم بإصلاح خطأ كبير بمصنع رئيسى تم إنشاؤه لعميل، فإن الناتج المفرد الأكثر احتمالاً قد يكون لنجاح الاصلاح من أول محاولة عند تكلفة قدرها ١٠٠٠، ولكن يتم تكوين مخصص لمقدار أكبر إذا كان هناك احتمال قوى بأن محاولات أخرى ستكون ضرورية.

٤١- يتم قياس المخصص قبل الضرائب، حيث إنه يتم التعامل مع التوابع الضريبية الخاصة بالمخصص والتغيرات فيه وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) " ضرائب الدخل".

المخاطر وعدم التأكد

٤٢ –يجب أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد التى تحيط بالعديد من الأحداث والظروف فى الحسبان عند تحديد أفضل تقدير للمخصص.

٤٣ –يعبر الخطر عن التنوع فى النتائج، ويؤدى تعديل الخطر إلى زيادة مبلغ الالتزام الذي تم قياسه، ومن الواجب الحذر عند اتخاذ القرارات فى حالات عدم التأكد، ذلك حتى لا يتم تقييم الإيرادات أو الأصول بأعلى من قيمتها ولا يتم تقييم المصروفات أو الالتزام بأقل من قيمتها. ومع ذلك فإن عدم التأكد لا يبرر تكوين مخصصات مبالغ فيها أو تعمد تقييم الالتزام بقيمة أعلى من قيمته الحقيقية. على سبيل المثال، إذا كانت التكاليف المقدرة لنتائج سلبية تم تقديرها على أساس حذر فلا يتم التعامل مع النتائج بشكل متعمد على أنها أكثر احتمالاً من الحالة الواقعية. والحيطة مطلوبة لتجنب ازدواج التغيرات فى المخاطر وعدم التأكد والتى قد تؤدى إلى التقييم المبالغ فيه للمخصص.

٤٤– يتم الإفصاح عن حالات عدم التأكد المحيطة بقيمة النفقات طبقاً للفقرة "٨٥ (ب) ".

القيمة الحالية

٤٥ – عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاماً، فإن قيمة المخصص يجب أن تكون بالقيمة الحالية للنفقات المتوقع أن يتم طلبها لتسوية الالتزام.

٤٦– بسبب القيمة الزمنية للنقود، تكون المخصصات المرتبطة بالتدفقات النقدية الخارجة والتى تنشأ بعد تاريخ نهاية الفترة المالية مباشرة أكبر عبئاً من تلك المرتبطة بنفس قيم التدفقات النقدية الخارجة التى تظهر فى وقت لاحق. لذلك يتم إيجاد القيمة الحالية لهذه المخصصات عندما يكون التأثير هاماً.

٤٧ –تستخدم معدلات الخصم قبل الضرائب التى تعكس تقديرات السوق الجارية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المحددة للالتزام، ولا يجوز أن تعكس معدلات الخصم المخاطر التى تم تسوية تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

الأحداث المستقبلية

٤٨ –يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية التى من الممكن أن تؤثر على القيمة المطلوبة لتسوية التزام فى قيمة المخصص حينما يكون هناك دليل موضوعى كاف أن تلك الأحداث سوف تحدث.

٤٩- قد تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة هامة عند قياس المخصصات. على سبيل المثال: ربما تعتقد المنشأة بأن تكلفة إخلاء موقع مع نهاية عمره الإنتاجى سيتم تخفيضها عن طريق التغيرات المستقبلية للتكنولوجيا. وتعكس القيمة التى يتم الاعتراف بها توقعا معقولا للحالة الفنية التى يفترضها مراقبو الأحداث، بأخذها فى الحسبان جميع الأدلة المتاحة المرتبطة بالتكنولوجيا التى سوف تكون متاحة وقت الإخلاء، لذلك فإنه من المناسب مثلاً أن يتم تضمين تخفيضات التكلفة المتوقعة المرتبطة بالخبرة المتزايدة فى تطبيق التكنولوجيا الموجودة أو التكلفة المتوقعة لتطبيق تكنولوجيا موجودة لعمليات إخلاء أوسع أو أكثر تعقيداً عن تلك التى تم تطبيقها فى السابق. ومع ذلك، فإن على المنشأة ألا تتوقع التطور لتكنولوجيا جديدة تماماً خاصة بالإخلاء إلا إذا كان ذلك مدعوماً بدليل موضوعى كاف.

٥٠- يجب أخذ تأثير تطبيق تشريع جديد محتمل فى الاعتبار عند قياس التزام قائم وذلك عندما يتوافر دليل موضوعى كاف أن ذلك التشريع سيتم تطبيقه. ونظراً للظروف المتعددة التى تظهر خلال التطبيق فإنه من المستحيل تحديد حدث واحد يمكن أن يقدم دليلا موضوعيا كافيا فى كل حالة، ويكون الدليل مطلوباً بالنسبة لما سيتطلبه التشريع الجديد وما إذا كان من المؤكد أنه سيصدر ويتم تطبيقه في الوقت المناسب، ومع ذلك وفى العديد من الحالات لن توجد أدلة موضوعية كافية إلى أن يتم صدور التشريع الجديد.

التصرفات المتوقعة فى الأصول

٥١- عند قياس المخصص لا تؤخذ الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع فى الأصول فى الحسبان.

٥٢- الأرباح الناتجة عن التصرف المتوقع فى الأصول لا تؤخذ فى الحسبان عند قياس المخصص، حتى وإن كان التصرف المتوقع مرتبطا بشكل قريب بالحدث الذي ينشأ عنه المخصص، بدلاً من ذلك فإن المنشأة لا تعترف بالأرباح الناتجة عن التصرفات المتوقعة فى الأصول إلا فى الوقت الذي يحدده معيار المحاسبة المصرى الخاص بهذه الأصول.

الاستردادات

٥٣- عندما يكون من المتوقع إعادة تحميل بعض أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص لطرف آخر، يتم الاعتراف بالاسترداد عندما يكون من المؤكد أن الاسترداد سوف يتم إذا قامت المنشأة بتسوية الالتزام. ويعامل الاسترداد كأصل منفصل، ويجب ألا تزيد القيمة التى يتم الاعتراف بها للاسترداد عن قيمة المخصص.

٥٤ –يمكن عرض المصروف المتعلق بمخصص بعد خصم المبلغ الذي يتم الاعتراف به كاسترداد من خلال قائمة الدخل.

٥٥ – تكون المنشأة أحياناً قادرة على طلب سداد جزء أو كل النفقات اللازمة لتسوية مخصص من طرف آخر (مثال ذلك من خلال عقود التأمين أو حالات التعويض أو ضمانات الموردين). وقد يقوم الطرف الآخر برد المبالغ التى سبق أن دفعتها المنشأة أو أن يقوم بسداد المبالغ مباشرة.

٥٦ – فى أغلب الأحوال فإن المنشأة ستظل ملتزمة بكامل المبلغ محل الالتزام، حيث إن المنشأة تقوم بتسوية المبلغ بالكامل إذا لم يتمكن الطرف الآخر من السداد لأي سبب. فى تلك الحالة فإنه يتم الاعتراف بمخصص بكامل قيمته الالتزام، ويتم الاعتراف بأصل منفصل للاسترداد المتوقع عندما يكون من الواضح وفى حكم المؤكد أنه سيتم الاسترداد إذا تمت تسوية الالتزام.

٥٧ – فى بعض الحالات، لا تكون المنشأة ملتزمة بالتكاليف محل الالتزام إذا لم يتمكن الطرف الثالث من السداد، فى مثل هذه الحالة فإن المنشأة ليس عليها أى التزام لتلك التكاليف ولا يتم إدراجها ضمن المخصص.

٥٨ – كما تم الإشارة فى الفقرة رقم "٢٩"، يعتبر التزاماً محتملا ذلك الالتزام الذي تكون فيه المنشأة ملتزمة بشكل مشترك ومتعدد إلى المدى الذي يكون من المتوقع أن تتم تسوية الالتزام عن طريق أطراف أخرى.

التغيرات فى المخصصات

٥٩ –يجب أن يتم فحص المخصصات فى نهاية كل فترة ماليه ويتم تسويتها لتعكس أفضل تقدير حال. فإذا أصبح من غير المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج متضمناً للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام فيتم رد المخصص.

٦٠ – عندما يتم استخدام الخصم لإيجاد القيمة الحالية للمخصص، فإن القيمة الدفترية للمخصص تزيد من فترة لأخرى لتعكس مرور الوقت. ويتم الاعتراف بهذا التزايد كتكلفة اقتراض.

استخدام المخصصات

٦١ –يتم استخدام المخصص فقط للنفقات التى سبق تكوين مخصص لها.

٦٢ – يتم فقط تسوية النفقات المرتبطة بالمخصص الأصلى بواسطة ذلك المخصص. حيث إن تسوية نفقات مقابل مخصص سبق تكوينه لغرض آخر قد يؤدى إلى إخفاء أثر الحدثين.

تطبيق قواعد الاعتراف والقياس

خسائر التشغيل المستقبلية

٦٣- لا يجوز الاعتراف بمخصصات لمواجهة خسائر التشغيل المستقبلية.

٦٤- خسائر التشغيل المستقبلية لا ينطبق عليها تعريف الالتزام الوارد بالفقرة "١٠" ولا شروط الاعتراف العامة المحددة للمخصصات الواردة بالفقرة "١٤".

٦٥- تشير عملية خسائر مستقبلية إلى أن هناك أصولاً بعينها خاصة بالتشغيل قد يحدث لها اضمحلال فى القيمة ويكون على المنشأة أن تقوم باختبار اضمحلال قيمة تلك الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

العقود المحملة بخسارة

٦٦- إذا كان لدى منشأة عقد محمل بخسارة فيعترف بالالتزام الحالي فى ظل ذلك العقد ويتم قياسه كمخصص.

٦٧- يمكن إلغاء العديد من العقود (على سبيل المثال، بعض أوامر توريد المشتريات الروتينية) بدون سداد تعويض للطرف الآخر، ولذلك لا يكون هناك التزام. وينشأ عن عقود أخرى حقوق والتزامات لطرفى التعاقد، فعندما تكون هناك أحداث تجعل هذا العقد " عقد محمل بخسارة " فإن العقد يقع فى نطاق ذلك المعيار ويكون من الواجب الاعتراف بالالتزام الموجود. أما العقود غير المحملة بخسارة فتقع خارج نطاق هذا المعيار.

٦٨- يعرف هذا المعيار العقد المحمل بخسارة بأنه ذلك العقد الذي تكون فيه تكاليف لا يمكن تفاديها وتكون ناتجة عن مواجهة الالتزام الواردة بالعقد والتي تزيد عن المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من خلال العقد، وتعكس التكاليف التى لا يمكن تفاديها من خلال عقد أقل صافي تكلفة للانتهاء من العقد، والتى تتمثل فى التكلفة اللازمة لإكمال العقد أو التعويض أو الغرامات التى تنشأ عن الإخفاق فى إتمام العقد أيهما أقل.

٦٩- قبل تكوين مخصص منفصل لعقد محمل بخسارة. فإن المنشأة تعترف بخسارة الاضمحلال والتى حدثت للأصول المخصصة لذلك العقد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول ").

إعادة الهيكلة

٧٠-توضح الأمثلة التالية بعض الأحداث التى يمكن أن تقع تحت تعريف إعادة الهيكلة

(أ) بيع أو إنهاء أحد خطوط النشاط.

و (ب) إغلاق موقع نشاط فى بلد ما أو منطقة أو إعادة توزيع أفرع نشاط من بلد لآخر أو من منطقة لأخرى.

و (ج) تغييرات فى هيكل الإدارة مثل إلغاء مستوى إدارى.

و (د) عمليات إعادة التنظيم الرئيسية والتى يكون لها تأثير هام على طبيعة وتركيز أنشطة المنشأة.

٧١-يتم الاعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة عندما تتوافر معايير الاعتراف العامة بالمخصصات والمحددة بالفقرة رقم "١٤". وتحدد الفقرات من "٧٢" إلى "٨٣" كيف يتم تطبيق الشروط العامة على حالات إعادة الهيكلة.

٧٢-ينشأ الالتزام الحكمى المتعلق بإعادة الهيكلة فقط عندما تكون المنشأة:

(أ) لديها خطة تفصيلية معتمدة لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل:

(١) النشاط أو الجزء من النشاط المعنى بهذه الخطة.

و (٢) الأماكن الرئيسية التى سوف تتأثر بالخطة.

و (٣) الأماكن والوظائف والعدد التقديرى للعاملين الذين سوف يتم تعويضهم لإنهاء خدمتهم.

و (٤) التكاليف التى سيتم تحملها.

و (٥) التوقيت الذي سوف يتم فيه تطبيق الخطة.

و (ب) قد أعطت توقعا لدى الجهات التى سوف تتأثر بخطة إعادة الهيكلة أنها سوف تقوم بتنفيذها عن طريق البدء الفعلى فى تنفيذها أو إعلان أهم المكونات الرئيسية للجهات التى سوف تتأثر بها.

٧٣-على المنشأة أن تقدم الدليل على أنها قد بدأت فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، مثال ذلك: عن طريق التخلص من مصنع أو بيع أصول، أو الإعلان العام عن المكونات الرئيسية للخطة، ويترتب على الإعلان العام عن خطة تفصيلية لإعادة الهيكلة وجود التزام حكمى لإعادة الهيكلة فقط عندما يتم ذلك بطريقة تفصيلية كافية (بمعنى: تحديد المكونات الرئيسية للخطة) بحيث ينشأ عنها توقعات صحيحة لأطراف أخرى مثل العملاء والموردين والموظفين (أو ممثليهم) بأن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

٧٤- لكي تكون الخطة كافية لينشأ عنها التزام حكمى عندما يتم تبليغها لأولئك المتأثرين بها، ويجب التخطيط لتنفيذها بأسرع ما يمكن ويتم استكمالها خلال وقت محدد مما يجعل من غير المحتمل حدوث تغييرات جوهرية بالخطة، وإذا كان من المتوقع أن يكون هناك تأخر كبير قبل بداية إعادة الهيكلة أو أن تأخذ عملية إعادة الهيكلة وقتاً أطول من اللازم، فإنه من غير المحتمل أن ينشأ عن الخطة حدوث توقع صحيح لدى الآخرين أن المنشأة ملتزمة في الوقت الحالي بإعادة الهيكلة، لأن الإطار الزمنى يتيح الفرصة أمام المنشأة لتغيير خططها.

٧٥- لا ينشأ عن قرار الإدارة أو مجلس الإدارة الذي تم اتخاذه قبل تاريخ نهاية الفترة المالية بإعادة الهيكلة التزام حكمى فى تاريخ نهاية الفترة المالية ما لم تكن المنشأة قبل تاريخ الميزانية قد:

(أ) بدأت فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

أو (ب) أعلنت الملامح الرئيسية لإعادة الهيكلة لأولئك المتأثرين بها بشكل محدد كاف ينشأ عنه توقع سليم لديهم أن المنشأة ستقوم بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة.

وإذا بدأت المنشأة فى تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، أو أعلنت لأولئك المتأثرين بها المكونات الرئيسية لهذه الخطة، بعد تاريخ نهاية الفترة المالية، يكون الإفصاح مطلوباً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٧) "الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية" طالما كانت إعادة الهيكلة على قدر من الأهمية بحيث يكون عدم الإفصاح عنها مؤثرا على قدرة مستخدمى القوائم المالية على اتخاذ القرارات على أسس سليمة.

٧٦- على الرغم من أن الالتزام الحكمى لا ينشأ فقط من خلال قرار الإدارة، فقد ينتج الالتزام عن أحداث سابقة أخرى بالإضافة إلى هذا القرار. على سبيل المثال: المفاوضات مع ممثلى الموظفين من أجل مدفوعات إنهاء الخدمة، أو مع المشترين من أجل بيع أحد الصفقات، والتى قد يكون قد تم الاتفاق عليها لكنها متوقفة على موافقة مجلس الإدارة. فعند الحصول على ذلك الاعتماد وتبليغه للأطراف الأخرى، فإنه ينشأ على المنشأة التزام لإعادة الهيكلة، إذا توافرت شروط الفقرة رقم "٧٢".

٧٧- عندما تكون السلطة منوطة بمجلس إدارة يضم فى عضويته ممثلين لأصحاب المصلحة بخلاف الإدارة (على سبيل المثال العاملين) أو أن إعلام هؤلاء الممثلين قد يكون ضرورياً قبل أن يتخذ المجلس القرار، ولأن أى قرار لهذا المجلس يتضمن إعلام هؤلاء الممثلين فيمكن أن يؤدى هذا إلى وجود التزام حكمى بإعادة الهيكلة.

٧٨-لا ينشأ التزام عن عملية بيع لنشاط معين ما لم تتعهد المنشأة بعملية البيع، بمعنى أنه لابد أن يكون هناك اتفاق بيع ملزم.

٧٩- لا تلتزم المنشأة بعملية بيع نشاط معين حتى لو اتخذت قرارا ببيع هذا النشاط وأعلنت القرار على العامة، ما لم يتم تحديد المشترى ويكون هناك عقد بيع ملزم، حيث تكون المنشأة قادرة على تغيير رأيها وتكون بالفعل قادرة على اتخاذ قرار آخر إذا لم يتم العثور على مشتر بشروط مقبولة، وعندما يكون بيع أحد المشروعات جزءاً من إعادة الهيكلة، فإنه يتم مراجعة أصول المشروع من أجل تحديد اضمحلال قيمتها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم "٣١" وعندما تكون عملية البيع تمثل جزءاً من إعادة الهيكلة، ينشأ التزام حكمى للأجزاء الأخرى من إعادة الهيكلة وذلك قبل تواجد عقد اتفاق بيع ملزم.

٨٠-يجب أن يتضمن مخصص إعادة الهيكلة النفقات المباشرة الناشئة عن إعادة الهيكلة فقط والتى تتمثل فى كل مما يلي:

(أ) الارتباطات الضرورية الخاصة بإعادة الهيكلة.

و (ب) غير المتعلقة بالأنشطة السارية للمنشأة.

٨١- لا تدخل أمثلة التكاليف التالية ضمن مخصص إعادة الهيكلة:

(أ) إعادة تدريب أو إعادة توزيع الموظفين الحاليين.

أو(ب) التسويق.

أو(ج) الاستثمار فى أنظمة جديدة وشبكات التوزيع.

حيث ترتبط تلك النفقات بالأداء المستقبلى للنشاط وليس الالتزام الخاصة بإعادة الهيكلة فى تاريخ إعداد الميزانية. ويتم الاعتراف بهذه النفقات بنفس الأسس كما لو كانت ظهرت بشكل مستقل عن إعادة الهيكلة.

٨٢- الخسائر المستقبلية المحددة والناتجة عن النشاط حتى تاريخ إعادة الهيكلة لا يتم إدراجها فى المخصص، ما لم ترتبط بعقد محمل بخسارة كما تم تعريفه فى الفقرة "١٠".

٨٣- كماهو مطلوب بالفقرة "٥١"، لا يتم أخذ الأرباح المتوقعة من التخلص من أصول فى الحسبان عند قياس مخصص إعادة الهيكلة، حتى إذا كان بيع الأصول يعتبر جزءاً من إعادة الهيكلة.

الإفصاح

٨٤- على المنشأة أن تفصح لكل نوع من أنواع المخصصات عن:

(أ) القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة.

و (ب) المخصصات الإضافية التى تم تكوينها خلال الفترة، بما فى ذلك تدعيم المخصصات الموجودة.

و (ج) المبالغ المستخدمة (بمعنى: حدثت وتم تحميلها على المخصص) خلال الفترة.

و (د) المبالغ غير المستخدمة والتى تم ردها خلال الفترة.

و (هـ) الزيادة خلال الفترة فى القيمة الحالية (المبالغ المقيمة بمعدلات خصم) الناشئة عن مرور الوقت والأثر الناتج عن أى تغيير فى معدل الخصم.

ولا يوجد إلزام بالإفصاح عن المعلومات المقارنة.

٨٥- على المنشأة أن تفصح لكل نوع من انواع المخصصات عن:

(أ) شرح مختصر عن طبيعة الالتزام والوقت المتوقع لأية تدفقات خارجة للمنافع الاقتصادية.

و (ب) إشارة إلى عدم التأكد من المبلغ أو التوقيت لتلك التدفقات الخارجة. وعندما يكون من الضرورى أن يتم تقديم معلومات دقيقة، فعلى المنشأة أن تفصح عن الافتراضات الأساسية التى تم افتراضها فيما يتعلق بأحداث مستقبلية كما هو مشار إليه فى الفقرة "٤٨".

و (ج) قيمة أية استردادات متوقعة وقيمة الأصل الذي تم بالفعل الاعتراف به لتلك الاستردادات المتوقعة.

٨٦- على المنشأة أن تفصح عن كل نوع من أنواع الالتزام المحتملة فى تاريخ نهاية الفترة المالية بوصف مختصر عن طبيعة الالتزام المحتمل إلا إذا كانت إمكانية تسوية أية تدفقات خارجة ضئيلة، وعلى المنشأة أيضاً عندما يكون ذلك عملياً أن تفصح عن:

(أ) تقدير التأثير المالى للالتزام المحتمل، وفقاً للفقرات من "٣٦" إلى "٥٢".

و (ب) الإشارة لحالات عدم التأكد والتي تخص مبلغ أو توقيت أى تدفقات خارجة.

و (ج) إمكانية حدوث أية استردادات.

٨٧- عند تحديد ما هى المخصصات أو الالتزامات المحتملة التى يمكن تجميعها لتكوين نوع واحد، من الضرورى الأخذ فى الاعتبار ما إذا كانت طبيعة هذه البنود متماثلة بشكل كاف لإدماجهم وذلك تنفيذاً لمتطلبات الفقرتين "٨٥ (أ) " و"٨٦ (أ)، (ب) ".

قد يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بضمانات مبيعات منتجات مختلفة على أنها نوع واحد من المخصصات ولكن لن يكون من المناسب معاملة المبالغ المتعلقة بالضمانات العادية والمبالغ الخاضعة لإجراءات قانونية كنوع واحد من المخصصات.

٨٨- عندما ينشأ مخصص والتزام محتمل من نفس الظروف، تقوم المنشأة بإعداد الإفصاحات المطلوبة فى الفقرات من "٨٤" إلى "٨٦" بطريقة توضح الصلة بين المخصص والالتزام المحتمل.

٨٩- عندما يكون هناك احتمال تدفق داخل للمنافع الاقتصادية، يجب على المنشأة أن تفصح بشكل مختصر عن طبيعة الأصول المحتملة فى تاريخ الميزانية، وأن تقوم بتقدير لتأثيرها المالى باستخدام المبادئ التى تم وضعها للمخصصات فى الفقرات من "٣٦" إلى "٥٢" (عندما يكون ذلك ممكنا).

٩٠- من المهم ألا يعطى الافصاح عن الأصول المحتملة مؤشرات مضللة عن احتمالية الدخل الناشئ عن هذه الأصول المحتملة.

٩١- عندما تكون أى من المعلومات المطلوبة فى الفقرتين "٨٦" و"٨٩" غير مفصح عنها للصعوبة العملية، يكون من الواجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٢- فى حالات نادرة جداً، يكون من المتوقع أن يضعف الإفصاح - عن بعض أو كل المعلومات المطلوبة فى الفقرتين "٨٤"، "٨٩" - موقف المنشأة فى نزاعها مع الأطراف الأخرى تجاه موضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل، فى تلك الحالات لا يطلب من المنشأة الإفصاح عن المعلومات ولكن يطلب منها فقط أن تفصح عن الطبيعة العامة للخلاف بالإضافة إلى السبب، وأيضاً الإفصاح عن حقيقة أن المعلومات لم يتم الإفصاح عنها.

ملحق (أ)

جداول المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة والاستردادات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منـه ويهـدف هـذا الملحق إلى تلخيص المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار.

المخصصات والالتزامات المحتملة

كنتيجة لأحداث ماضية ربما يكون هناك تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية المستقبلية وذلك لتسوية: (أ) التزام حال. أو (ب) التزام محتمل والذي سوف يتم التأكد من وجوده فقط بحدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتى لا تكون بأكملها تحت سيطرة المؤسسة.		
هناك التزام حال والذي من المتوقع أن يتطلب تدفقا خارجا من الموارد.	**من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال ولكن ليس من المتوقع وجود تدفق خارج من الموارد.**	**من الممكن أن يكون هناك التزام محتمل أو أن يكون هناك التزام حال ويكون احتمال التدفق الخارج من الموارد مستبعداً.**
يكون مخصص (الفقرة "١٤") مطلوب إفصاحات عن المخصص (الفقرتان "٨٤" و"٨٥").	لا يكون مخصص (الفقرة "٢٧") مطلوب الإفصاحات عن الالتزام المحتمل. (الفقرة "٨٦")	لا يكون مخصص (الفقرة "٢٧") غير مطلوب الإفصاح. (الفقرة "٨٦").

ينشأ الالتزام المحتمل أيضاً فى الحالة النادرة عندما يكون هناك التزام لا يمكن الاعتراف به لأنـه لا يمكن قياسه بشكل يعتمد عليه، فى هذه الحالة تكون الافصاحات مطلوبة.

الأصول المحتملة

كنتيجة لأحداث ماضية، قد يكون هناك أصول سوف يتم تأكيد وجودها فقط بحدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتى لا تكون بأكملها تحت سيطرة المنشأة.		
تدفق المنافع الاقتصادية الداخل مؤكد	**تدفق المنافع الاقتصادية الداخل متوقع، ولكن غير مؤكد**	**التدفق الداخل غير متوقع**
الأصل مؤكد يعترف بالأصل. (الفقرة "٣٣")	لا يعترف بالأصل (الفقرة "٣١") مطلوب الافصاح (الفقرة "٨٩")	لا يعترف بالأصل (الفقرة "٣١") الافصاح غير مطلوب (الفقرة "٨٩")

الاستردادات

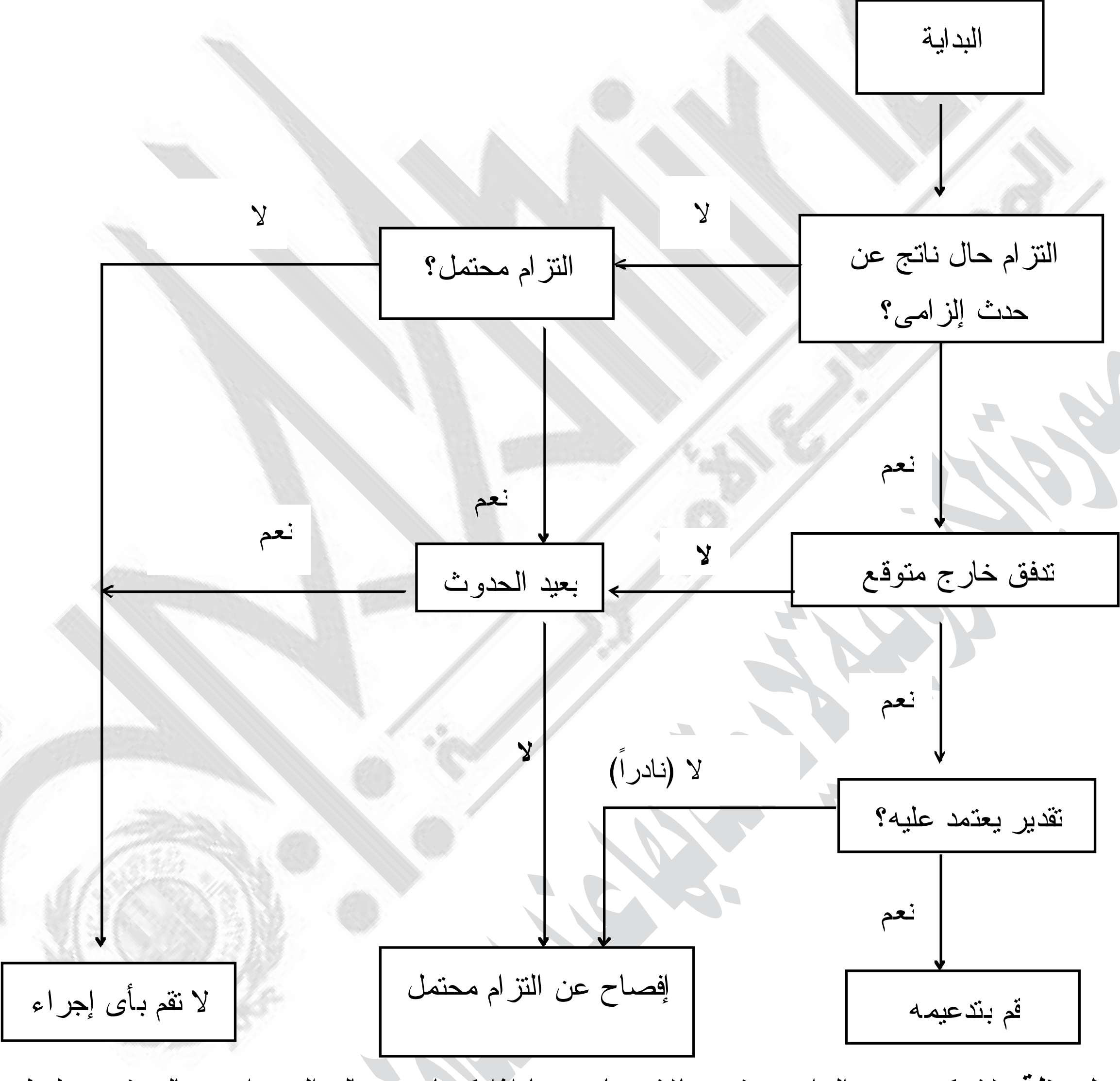
بعض أو كل النفقات المطلوبة لتسوية المخصص يتوقع أن يتم استردادها عن طريق طرف آخر.		
ليس على المؤسسة التزام تجاه الجزء من النفقات الذي سيتم سداده عن طريق طرف آخر.	**ستظل المنشأة ملتزمة بالمبلغ المتوقع استرداده ومن الواضح أن الاسترداد سيتم الحصول عليه إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.**	**ستظل المنشأة ملتزمة بالمبلغ المتوقع استرداده كما أن الاسترداد ليس مؤكداً إذا قامت المنشأة بتسوية المخصص.**
المنشأة ليس عليها التزام بالمقدار الذي سيتم استرداده (الفقرة "٥٧") غير مطلوب الإفصاح.	يتم الاعتراف بالاسترداد كأصل منفصل فى الميزانية ويمكن تسويته مقابل المصروف بقائمة الدخل، ولا يتعدى المبلغ المعترف به للاسترداد قيمة الالتزام (الفقرتان "٥٣"، "٥٤") يتم الافصاح عن الاسترداد فى آن واحد مع المبلغ المعترف به للاسترداد.	لا يتم الاعتراف بالاسترداد المتوقع كأصل (الفقرة "٥٣"). يتم الافصاح عن الاسترداد المتوقع (الفقرة "٨٥ (ج)).

ملحق (ب)

شجرة القرار

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

إن غرض شجرة القرار هو تلخيص متطلبات الاعتراف الرئيسية لمعيار المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة.



ملحوظة: لا يكون من الواضح في حالات نادرة ما إذا كان هناك التزام حال. فى تلك الحالات، فإن الحدث الماضى يفترض أن ينشأ عنه التزام حال إذا تم الأخذ فى الحسبان كل الأدلة المتاحة، لذا فمن المحتمل جداً أن ينشأ الالتزام الحاضر فى تاريخ نهاية الفترة المالية (الفقرة "١٥" من المعيار).

ملحق (ج)

أمثلة: الاعتراف

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

تنتهي السنة المالية لكل المنشآت فى الأمثلة فى ٣٠ يونية. فى جميع الأحوال، فإنه من المفترض أنه من الممكن تكوين تقدير يعتمد عليه لأية تدفقات خارجة متوقعة. فى بعض الأمثلة، الحالات التى تم وصفها ربما يكون قد نتج عنها اضمحلال فى قيمة الأصول، وهذا المنظور لم يتم التعامل معه فى الأمثلة.

يشير الإسناد المرجعى بالأمثلة إلى فقرات من المعيار ذى الصلة.

الإشارة إلى "أفضل تقدير" يعنى القيمة الحالية عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود هاما.

مثال (١): ضمان المبيعات

يعطى مصنع ضمانا للمبيعات فى تاريخ البيع للمشترين لمنتجاته. ووفقاً لبنود عقد البيع فإن المصنع يتولى عملية إصلاح أو استبدال العيوب الصناعية التى تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع. وبناءً على الخبرة السابقة، فإنه من المتوقع (بمعنى آخر محتمل بدرجة أكبر من احتمال عدم الحدوث) أن تكون هناك مطالبات وفقاً لهذه الضمانات.

التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم: الحدث الملزم هو بيع المنتج بضمان والذي ينشأ عنه التزام قانوني.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها: متوقع لضمان المبيعات بأكملها (راجع الفقرة "٢٤").

الاستنتاج: يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف الإصلاح وفقاً لضمان المنتجات المباعة قبل تاريخ نهاية الفترة المالية (راجع الفقرتين "١٤" و"٢٤")

مثال (٢أ): الأرض الملوثة – التشريع المؤكد تطبيقه

تعمل منشأة فى صناعة البترول وتتسبب فى إحداث تلوث وتزيل آثار التلوث فقط عندما يطلب منها أن تفعل ذلك، وفى إحدى البلاد التى تعمل بها لا يوجد تشريع لإزالة آثار التلوث وكانت المنشأة تلوث الأرض فى تلك البلدة لعدة سنوات وفى ٣٠ يونية ٢٠١٦ كان من المؤكد أن هناك مشروع قانون يتم وضعه يتطلب إزالة آثار الأراضى الملوثة وسوف يتم تطبيقه بعد نهاية العام بمدة قصيرة.

التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم: الحدث الملزم هو تلوث الأرض وذلك لأن التشريع الذي يتطلب إزالة آثار التلوث مؤكد.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها: متوقع.

الاستنتاج: يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث (راجع الفقرتين "١٤" و"٢٢").

مثال (٢ب): الأرض الملوثة والالتزام الحكمى

تعمل منشأة فى صناعة البترول وتتسبب فى إحداث تلوث وبفرض جدلاً أنه لا يوجد تشريع بيئى، ومع ذلك فالمنشأة لها سياسة بيئية منشورة على نطاق واسع والتى بناءً عليها تقوم بإزالة آثار التلوث الذي تسببه، وللمنشأة سجل مشرف من اتباع هذه السياسة المنشورة.

التزام حال كنتيجة لحدث ماض ملزم: الحدث الملزم هو تلوث الأرض والذي ينشأ عنه التزام حكمى وذلك لأن سلوك المنشأة قد خلق توقعا صحيحا عند الذين قد تأثروا بهذا السلوك والذي يشير بأن المنشأة سوف تزيل آثار التلوث.

تدفق خارج من موارد تتضمن منافع اقتصادية يتم تسويتها: متوقع.

الاستنتاج: يعترف بالمخصص لأفضل تقدير لتكاليف إزالة آثار التلوث (راجع الفقرات "١٠" (تعريف الالتزام الحكمى)، "١٤" و"١٧").

مثال (٣): حقول البترول البحرية

تعمل منشأة فى مجال استخراج البترول من البحار وتقضى اتفاقية الترخيص بنقل آلات استخراج البترول من المناطق المستغلة فى نهاية المدة المحددة للإنتاج وإعادة تجهيز المنطقة. ويتمثل ٩٠% من التكلفة فى التكاليف المتعلقة بنقل آلات استخراج البترول وإعادة تجهيز المنطقة و١٠% من التكلفة تتكبدها المنشأة عند استخراج واستغلال المناطق المحددة لها، فى تاريخ نهاية الفترة المالية تم تركيب حفار استخراج البترول ولكن لم يتم استخراج البترول بعد.

الالتزامات الحالية الناتجة عن أحداث ماضية ملزمة: يؤدى إنشاء حفار البترول إلى نشأة التزام قانونى طبقاً لشروط اتفاقية مزاولة النشاط بإزالة معدات الحفر وتسوية قاع البحر عند الانتهاء من أعمال الاستخراج فى تلك المناطق، وذلك على الرغم من عدم وجود التزام محدد فى تاريخ نهاية الفترة المالية بتسوية الخسائر أو الأضرار التى قد تنشأ عن مزاولة نشاط استخراج البترول فى تلك المناطق.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية التدفق الخارج للموارد المتضمنة: متوقع.

الاستنتاج: يتم الاعتراف بالمخصص بأفضل التقديرات بنسبة ٩٠% من تكاليف إزالة الحفار وتسوية الأضرار الحادثة بالقاع نتيجة تركيبه (فقرة "١٤")، وتدخل هذه التكاليف ضمن تكاليف الحفار، ويتم الاعتراف بنسبة ١٠% من التكاليف والتى تنشأ خلال عملية الاستخراج كالتزام عند البدء فى استخراج الخام.

مثال (٤): سياسات الاسترداد

يطبق أحد متاجر التجزئة سياسة تسمح برد ثمن المشتريات التى لا تحوز رضاء العملاء حتى فى حالة عدم وجود التزامات قانونية بذلك. لهذا فإن تطبيق هذه السياسة تجعل المردودات شئ متعارف عليه.

الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ماض: الحدث الملزم يتمثل فى بيع المنتج والذي ينشأ عنه التزام حكمى لأن أداء المتجر قد أتاح لعملائه توقعا بأن المتجر سيقوم برد ثمن المشتريات.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية: من المتوقع أن يتم رد نسبة من البضائع.

الاستنتاج: يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لتكاليف المردودات (راجع الفقرات "١٠" (تعريف الالتزام الحكمى) و"١٤" و"١٧" و"٢٤").

مثال (٥أ): غلق نشاط أحد الأقسام –ولم يتم تطبيق القرار قبل تاريخ القوائم المالية

فى ١٢ يونية ٢٠١٦ قرر مجلس إدارة إحدى المنشآت غلق أحد الأقسام. ولم يتم الإعلان عن القرار لأي من المتأثرين به قبل تاريخ نهاية الفترة المالية (٣٠ يونية ٢٠١٦) ولم يتم اتخاذ إجراءات أخرى لتطبيق هذا القرار.

الالتزامات الحالية التى قد تنشأ عن الأحداث الماضية: لا يوجد أية أحداث قد تؤدى إلى نشأة التزامات محتملة وبالتالي لا يوجد التزام.

الاستنتاج: لا يتم تكوين مخصص (راجع الفقرتين "١٤"، "٧٢").

مثال (٥ب): غلق نشاط أحد الأقسام – وتم الإعلان والبدء فى تنفيذ القرار قبل تاريخ الميزانية

فى ١٢ يونية ٢٠١٦ قرر مجلس الإدارة غلق نشاط أحد الأقسام القائم بإنتاج معين، وفى ٢٠ يونية ٢٠١٦ وافق مجلس الإدارة على الخطة التفصيلية لغلق نشاط القسم، وتم إرسال خطابات للعملاء لتنبيههم بهذه الإجراءات وضرورة البحث عن مصادر بديلة أخرى لتوريداتهم وكذا إخطارات بالاستغناء عن خدمات العاملين فى هذا القسم.

الالتزامات الحالية كنتيجة لحدث ملزم والحدث الملزم هو إبلاغ القرار إلى العملاء والعاملين والذي أنشأ التزاما حكميا من هذا التاريخ لأنه أوجد توقعا ساريا بأن القسم سوف يتوقف عن النشاط.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية: متوقع

الاستنتاج: المخصص يعترف به في ٣٠ يونية ٢٠١٦ كأفضل تقدير لتكلفة إغلاق القسم (راجع الفقرتين "١٤" و"٧٢").

مثال (٦): المتطلبات القانونية بتركيب منقيات ومرشحات (الدخان)

طبقاً لقوانين البيئة الجديدة يطلب من المنشأة تركيب مرشحات (منقيات) الدخان لتلك المصانع قبل ٣١ ديسمبر ٢٠١٦–ولم تقم المنشأة بتركيب المرشحات.

(أ) فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى ٣٠ يونية ٢٠١٦:

الالتزام الحالي كنتيجة لحدث ماض ملزم: لا يوجد أي التزام لأنه لا توجد أية أحداث ملزمة سواء لتركيبات منقيات الهواء أو الغرامات التى قد تتعرض لها المنشأة فى حالة عدم الالتزام بالقانون.

الاستنتاج: لا يتم الاعتراف بتكلفة تركيب مرشحات الدخان (راجع الفقرات "١٤" و"١٧" و"١٩").

(ب) فى تاريخ نهاية الفترة المالية فى ٣٠ يونية ٢٠١٧:

الالتزامات الحالية التى تنشأ عن حدث ماض ملزم: لا يوجد التزام نحو تكاليف تركيب مرشحات الأبخرة والعوادم لأنه لا يوجد حدث فى الماضى يؤدى إلى نشأة هذا الالتزام (تركيب مرشحات الأبخرة)، إلا أنه قد ينشأ التزام بدفع غرامات أو عقوبات تأخر تركيب هذه المرشحات طبقاً للقوانين الملزمة لأنه قد حدث عدم التزام بالقانون فى الماضى مما يؤدى إلى نشأة الالتزام (عدم التزام المصنع).

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية للتسوية: يتوقف تقدير احتمالات التعرض للغرامات والعقوبات عند عدم الالتزام بالقانون على التفاصيل وصرامة تطبيق القوانين فى هذا الشأن.

الاستنتاج: لا يكون مخصص لتكاليف تركيب مرشحات ومنقيات الأبخرة والعوادم فى حين يجب الاعتراف بالمخصص لأفضل تقدير لقيمة الغرامات المتوقعة عند التأخر فى تركيب تلك المنقيات فى ضوء القوانين الملزمة بذلك (راجع الفقرات "١٤"، "١٧"، "١٩").

مثال (٧): إعادة تأهيل وتدريب العاملين كنتيجة للتغير فى نظام ضرائب الدخل

أصدرت الحكومة قانونا جديدا لضرائب الدخل، وكنتيجة لهذا فإن القطاع المالى بإحدى المنشآت سوف يحتاج إلى إعادة تدريب العاملين بالشئون الإدارية والمبيعات على نطاق واسع بما يتلاءم مع تلك التغيرات وذلك للتأكد من الاستمرار بالالتزام بالقوانين، وفى تاريخ الميزانية لم يتم عمل التدريب المطلوب للعاملين.

الالتزامات الحالية التى تنشأ عن حدث ماض ملزم: لا يوجد أي التزام محتمل لأنه لا توجد أية أحداث فى الماضى تؤدى إلى هذا الالتزام (لم يتم البدء فى إعادة التدريب للعاملين).

الاستنتاج: لا يكون مخصص (راجع الفقرات "١٤"، "١٧"، "١٩").

مثال (٨): عقد محمل بخسارة

تعمل إحدى المنشآت بنجاح من خلال أحد المصانع المستأجرة، قامت الشركة خلال ٣٠ يونية ٢٠١٦ بنقل مقر نشاطها إلى مصنع جديد وسوف يظل المصنع القديم مستأجراً لمدة ٤ سنوات قادمة حيث لا يمكن إلغاء العقد أو نقله إلى أحد المنتفعين الآخرين.

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم: الأحداث المنشئة للالتزام تمثل فى توقيع عقد الإيجار للمصنع المستأجر والذي قد ينشئ التزاما قانونيا.

التدفق الخارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية فى التسوية: عندما يصبح الإيجار محملاً بخسارة فإن التدفق النقدي الخارج للمنافع الاقتصادية يكون متوقعاً.

الاستنتاج: يتم الاعتراف بالمخصص كأفضل تقدير لمدفوعات إيجار لا يمكن تجنبها (راجع الفقرتين "١٤"، "٦٦").

مثال (٩): الضمان الأحادى

خلال عام ٢٠١٦ قامت المنشأة (أ) بضمان المنشأة (ب) والتى تتميز حالتها المادية بأنها مقبولة فى عقد اقتراض من الغير، خلال عام ٢٠١٧ ساءت الحالة المالية للمنشأة (ب) وطلبت المنشأة الحماية من الدائنين. يستوفى هذا العقد تعريف عقود التأمين فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) " عقود التأمين" ويسمح هذا المعيار للمصدر بأن يستمر فى سياسته المحاسبية لعقود التأمين إذا كان قد التزم بالحد الأدنى للمتطلبات المحددة ويسمح هذا المعيار أيضاً بالتغيير فى السياسات المحاسبية التى تفى بالشروط المحددة والمثال التالي يوضح السياسة المحاسبية التى يسمح بها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) "عقود التأمين".

(أ) فى ٣٠ يونية ٢٠١٦

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم: الحدث الملزم هو إعطاء الضمان والـذي ينشئ التزاماً قانونياً.

التدفقات الخارجة المتضمنة للمنافع الاقتصادية عند التسوية: من غيـر المحتمـل وجـود تدفقات خارجة للمنافع فى٣٠ يونية ٢٠١٦

الاستنتاج: يتم الاعتراف بالضمان بالقيمة العادلة

(أ) فى ٣٠ يونية ٢٠١٧

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم: الحدث الملزم يتمثـل فـى توقيـع عقـد الضمان والذي يترتب عليه التزام قانونى.

التدفقات الخارجة المتضمنة للمنافع الاقتصادية عند التسوية: فى ٣٠ يونية ٢٠١٧ من المحتمل (المتوقع) استخدام التدفقات الخارجة للمنافع الاقتصادية لتسوية هذا الالتزام

الاستنتاج: يتم تكوين مخصص للضمان ويقاس بالقيمة الأكبر بين كل من:

(أ) أفضل تقدير للالتزام (راجع الفقرتين "١٤"، "٢٣").

و (ب) القيمة الأولية المعترف بها ناقصاً مجمع الاستهلاك (عندما يكون ذلك مناسبا).

ملحوظة: عندما تقدم المنشأة ضمانا مقابل أتعاب، يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً لمعيـار المحاسـبة المصرى رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" .

مثال (١٠): المنازعات القضائية

توفى عشر أشخاص بعد حفل زواج فى عام ٢٠١٧ نتيجة لطعام مسمم من المنتجات المباعة مـن منشأة، تم اتخاذ الإجراءات القانونية ضد المنشأة ولكن المنشأة اعترضت على الالتزام.

حتى تاريخ اعتماد القوائم المالية عن العام المنتهى فى ٣٠ يونية ٢٠١٦ بغرض إصدارها، يـرى المستشار القانونى للمنشأة أنها لن تكون عرضة لأية مسئولية عن تلك الأضـرار، وعنـد إعـداد القوائم المالية فى ٣٠ يونية ٢٠١٧، بناء على التطورات التى حدثت بالقضية يـرى المستـشارون القانونيون أن المنشأة ربما تخسر تلك القضايا وتصبح ملزمة بالتعويض عن الاضرار الناتجة.

(أ) فى ٣٠ يونية ٢٠١٦:

الالتزام الحالي الناشئ عن حدث ماض ملزم: بناءً على الأدلة المتاحة عند اعتمـاد القـوائم المالية فى ذلك التاريخ لم يكن هناك ما يشير إلى أيه التزام محتملة قد تنشأ على المنشأة.

الاستنتاج: لا يكون مخصص (راجع الفقرتين "١٥"، "١٦"). ويتم الإفصاح عن الأحداث كالتزام محتمل ما لم يكن الاحتمال مستبعداً لأي تدفق خارج (راجع الفقرة "٨٦").

(ب) فى ٣٠ يونية ٢٠١٧:

الالتزام الحالي الناشئ عن حدث ماض ملزم: بناءً على الدلائل المتاحة فى هذا التاريخ فإنه يوجد التزام حال.

تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية فى التسوية: متوقع.

الاستنتاج: يعترف بالمخصص كأفضل تقدير لقيمة تسوية الالتزام (راجع الفقرات من "١٤" إلى "١٦").

مثال (١١): الإصلاح والصيانة

تحتاج بعض الأصول بالإضافة إلى الصيانة الدورية إلى أعمال إعادة تعديل وصيانة كبيرة تتضمن تغيير بعض الأجزاء الرئيسية لتلك الأصول ويحدد المعيار المصرى رقم (١٠) الخاص " الأصول الثابتة وإهلاكاتها" كيفية التعامل مع تلك المصروفات وبصفة خاصة إذا كانت تلك الأجزاء ذات أعمار إنتاجية مختلفة أو تقدم منافع بطرق مختلفة.

مثال (١١أ): تكاليف التجهيز فى حالة عدم وجود متطلبات قانونية

أفران صهر المعادن توجد بها بعض الأجزاء التى تحتاج إلى استبدال كل خمس سنوات لأسباب فنية. فى تاريخ القوائم المالية هذه الأجزاء كان قد تم استخدامها لمدة ٣ سنوات.

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماضى ملزم: لا يوجد التزام حال.

الاستنتاج: لا يكون مخصص (راجع الفقرات "١٤"، "١٧"،"١٩").

لا يعترف بتكاليف استبدال الأجزاء المطلوبة فى تاريخ القوائم المالية لأنه لا يوجد إلزام لاستبدال تلك الأجزاء بصورة مستقلة فى المستقبل حتى ولو كان تحمل تلك النفقات يعتمد فى المستقبل على قرار المنشأة إما الاستمرار فى استخدام تلك الأجزاء أو استبدالها، وفى هذه الحالة بدلاً من الاعترف بمخصص، يتم أخذ إهلاك الأجزاء الأصلية فى الاعتبار بحيث يتم إثبات تكلفتها من خلال مصروف الإهلاك على مدار خمس سنوات، ويتم رسملة تكلفة إعادة الاستبدال بالأجزاء الجديدة مع استردادها من خلال الإهلاك على مدى الخمس سنوات التالية.

مثال (١١ ب): تكاليف التجهيز – فى وجود متطلبات قانونية

منشأة تعمل فى مجال الطيران مطالبة طبقاً للقانون أن تقوم بصيانة شاملة لطائراتها بصفة دورية كل ٣ سنوات.

الالتزامات الحالية الناشئة عن حدث ماض ملزم: لا يوجد التزامات حالية.

الاستنتاج: لا يكون مخصص (راجع الفقرات "١٤"، "١٧"، "١٩")

تكلفة أعمال الصيانة الشاملة للطائرات لا يكون لها مخصص وذلك لنفس الأسباب التى لم يتم إثبات تكلفة الاستبدال من أجلها بالمثال السابق. وعلى الرغم من أن الصيانة الشاملة للطائرات تتم طبقاً للقانون إلا أن هذا لا يجعل تكلفتها التزاماً على المنشأة لأنه لا يوجد التزام بصيانة الطائرات بصفة مستقلة عن قرارات الشركة التشغيلية فى المستقبل وذلك حتى بيع تلك الطائرات مع نهاية الفترة المحددة قبل إعادة الصيانة.

وفى هذه الحالة كبديل عن تكوين مخصص بتلك النفقات اللازمة للصيانة يتم رسملة التكاليف ضمن تكاليف الطائرات المستخدمة على أن يتم استردادها من خلال الإهلاك على مدى العمر الإنتاجى المتوقع لها (٣ سنوات).

ملحق (د)

أمثلة على الإفصاحات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

فيما يلي مثالان على الإيضاح المطلوب طبقاً للفقرة "٨٥".

مثال رقم (١): الضمان

منشأة تقوم بمنح فترة ضمان على منتجاتها عند القيام بالبيع للعملاء وذلك عن منتجاتها الثلاثة التى تقوم ببيعها، وطبقاً لشروط هذا الضمان يلتزم المنتج بأن يقوم بإصلاح أو استبدال المنتجات غير المرضية وذلك خلال فترة عامين من تاريخ البيع. فى تاريخ الميزانية تم الاعتراف بمخصص ضمان بمبلغ ٦٠٠٠٠ ولم يتم تحديد قيمة المخصص الحالية على اعتبار أن القيمة الحالية لم تكن هامة.

ويتم الإفصاح عن هذه المعلومات فى القوائم المالية على النحو التالي:

تم الاعتراف بمخصص بمبلغ ٦٠٠٠٠ وذلك عن المطالبات المتوقعة خلال فترة الضمان عن المنتجات المباعة خلال السنوات المالية الثلاث الأخيرة، ومن المتوقع أن الجزء الأكبر من هذه النفقات سوف تتحمله المنشأة خلال السنة المالية التالية على أن يتم استنفاده بالكامل خلال السنتين التاليتين لتاريخ الميزانية.

مثال رقم (٢): تكاليف إزالة المخلفات

فى عام ٢٠١٥ قامت المنشأة بالدخول فى أنشطة معينة واعترفت بمخصص لتكاليف إزالة المخلفات بمبلغ ٣٠ مليون جنيه. تم تقدير المخصص على أساس أن تكاليف إزالة المخلفات سوف تحدث خلال ٢٠–٣٠ سنة. ومع ذلك فهناك احتمال عدم حدوثها لمدة ٥٠–٦٠ سنة وفى تلك الحالة سيتم تخفيض القيمة الحالية بشكل كبير. ويتم الإفصاح عن هذه المعلومات على النحو التالي:

تم الاعتراف بمبلغ ٣٠ مليون كمخصص لتكاليف إزالة المخلفات، وتلك التكاليف من المتوقع أن تحدث ما بين أعوام ٢٠٣٥ ٢٠٤٥. ومع ذلك، هناك احتمال أن تكاليف إزالة المخلفات لن تحدث حتى ما بين السنوات ٢٠٦٥ و٢٠٧٥. إذا كانت تلك التكاليف التى تم قياسها على أساس التوقع بأنها لن تحدث حتى ٢٠٦٥ –٢٠٧٥ فإنه يتم تخفيض المخصص إلى ١٤ مليون. وقد تم قياس المخصص باستخدام التكنولوجيا الحالية وبالأسعار الجارية، وتم حساب القيمة الحالية للمخصص باستخدام معدل خصم ٨%.

المثال التالي يوضح الإيضاحات المطلوبة طبقاً للفقرة "٩٢" عندما لا يتم عمل الافصاحات المطلوبة لكونها تضعف مركز المنشأة تجاه الأطراف الأخرى.

مثال رقم (٣): الإعفاء من الإفصاح

دخلت منشأة فى نزاع وخلافات مع أحد المنافسين والذي يدعى فيه أن المنشأة قامت بالسطوعلى حقوقه فى إنتاج وتسويق بعض المنتجات ويطالب بتعويض عن الأضرار المحققة بمبلغ ١٠ مليون، قامت المنشأة بتكوين مخصص بقيمة أفضل التقديرات للخسائر والالتزام التى قد تنشأ عنها، ولكن لم يتم الإفصاح عن أى من المعلومات المطلوبة طبقاً للفقرتين "٨٤" و"٨٥" من المعيار، وفى هذه الحالة يتم الإفصاح عن المعلومات التالية:

لازالت القضايا مستمرة ضد المنشأة بخصوص النزاع مع أحد المنافسين والذي يدعى أن المنشأة قامت بالسطوعلى حقوقه فى إنتاج وتسويق بعض المنتجات ويطالب فيها بتعويض بمبلغ ١٠ مليون. لم يتم عمل الإفصاح عن المعلومات المطلوبة عادة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) حيث إن الإفصاح قد يؤدى إلى إضعاف مركز المنشأة فى القضية ويرى مجلس الإدارة أن هذه المنازعات يمكن للشركة الدفاع عنها بنجاح.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)

تجميع الأعمال

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)

تجميع الأعمال

المحتويات	فقرات
تجميع الأعمال الذي يتم دون تحويل مقابل مادي	٤٣–٤٤
فترة القياس	٤٥–٥٠
تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال	٥١–٥٣
التكاليف المتعلقة بالاقتناء	٥٣
القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية	٥٤–٥٨
الحقوق المعاد اقتناؤها	٥٥
الالتزامات المحتملة	٥٦
الأصول التعويضية	٥٧
المقابل المادي المحتمل	٥٨
الافصاحات	٥٩–٦٣
أحكام انتقالية	٦٤–٦٦
ملحق إرشادات التطبيق	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)

تجميع الأعمال

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحسين درجة الملاءمة والمصداقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تفصح عنها المنشأة في قوائمها المالية عن تجميع الأعمال وتأثيراته. ولتحقيق ذلك، يضع هذا المعيار مبادئ ومتطلبات كيفية قيام المنشأة المقتنية بما يلي:

(أ) الاعتراف والقياس في قوائمها المالية بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة وأي حقوق أقلية/ حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة.

و(ب) الاعتراف والقياس بالشهرة المقتناة في تجميع الأعمال أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية.

و(ج) تحديد المعلومات التى يتم الإفصاح عنها لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة تجميع الأعمال وآثاره المالية.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على المعاملة أو على أي حدث آخر ينطبق عليه تعريف تجميع الأعمال، ولا يطبق هذا المعيار على:

(أ) تأسيس مشروع مشترك.

(ب) اقتناء أصل أو مجموعة من الأصول التي لا تمثل نشاط أعمال. وفي مثل هذه الحالات على المنشأة المقتنية القيام بتحديد الأصول الفردية المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة القابلة للتحديد المقتناة والاعتراف بها (ويتضمن ذلك الاصول التي ينطبق عليها تعريف وشروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" (والالتزامات والالتزامات المحتملة. ويتم توزيع تكلفة هذه المجموعة بين الأصول والالتزامات الفردية القابلة للتحديد على أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ الشراء، ولا ينتج عن مثل هذه المعاملة أو الحدث أي شهرة.

(ج) تجميع المنشآت أو الأعمال تحت السيطرة الواحدة Common Control (وتوفر الفقرات من"أت١" إلى "أت٤" إرشادات التطبيق في هذا الشأن).

٢أ- لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على استحواذ المنشأة الاستثمارية – كما عرفت في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" – على استثمار في منشأة تابعة يُتطلب أن يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر.

تحديد عملية تجميع الأعمال

٣- على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المعاملة أو الحدث يعتبر تجميع أعمال وفقا للتعريف الوارد في هذا المعيار، والذي يتطلب أن تكون الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة تمثل نشاط أعمال. وإذا كانت الأصول المقتناة لا تمثل نشاط أعمال، فعلى المنشأة معالجتها على انها عملية اقتناء لأصل. وتوفر الفقرات من "أت٥" إلى "أت١٢" إرشادات حول تحديد تجميع الاعمال وتعريف نشاط الاعمال.

طريقة الاقتناء

٤- تقوم المنشأة بتطبيق طريقة الاقتناء عند معالجة كل عملية تجميع أعمال.

٥- يتطلب تطبيق طريقة الاقتناء ما يلي:

(أ) تحديد المنشأة المقتنية.

و(ب) تحديد تاريخ الاقتناء.

و(ج) الاعتراف والقياس للأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة القابلة للتحديد واية حقوق أقلية/ أو حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة.

و(د) الاعتراف بالشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء بسعر مخفض وقياسها.

تحديد المنشأة المقتنية

٦- يتم فى كل عملية تجميع أعمال تحديد إحدى المنشآت محل التجميع لتكون المنشأة المقتنية.

٧- ينبغي اتباع الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) في تحديد المنشأة المقتنية – وهي المنشأة التي تملك السيطرة على المنشأة المقتناة – وإذا تم تجميع الأعمال وكان تطبيق الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) لا يحدد بشكل واضح أي من المنشآت محل التجميع هي المنشأة المقتنية، ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار العوامل الواردة في الفقرات من "أت١٤" إلى "أت١٨" لتحديد المنشأة المقتنية.

تحديد تاريخ الاقتناء

٨- على المنشأة المقتنية أن تحدد تاريخ الاقتناء، وهو تاريخ الحصول على السيطرة على المنشأة المقتناة.

٩- يعتبر التاريخ الذي يتم فيه الحصول على السيطرة على المنشأة المقتناة عمومًا هو التاريخ الذي تقوم فيه المنشأة المقتنية قانوناً بتحويل المقابل المادي واقتناء أصول وتكبد التزامات المنشأة المقتناة. ولكن قد تقوم المنشأة المقتنية بالسيطرة في تاريخ سابق أو لاحق لتاريخ الإقفال. فعلى سبيل المثال، قد يسبق تاريخ الاقتناء تاريخ الإقفال إذا نصت اتفاقية خطية على أن المنشأة المقتنية تملك السيطرة على المنشأة المقتناة قبل تاريخ الإقفال. وينبغي على المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار كافة الوقائع والظروف المعنية عند تحديد تاريخ الاقتناء.

الاعتراف وقياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات المتكبدة وأية حقوق أقلية/ حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة.

مبدأ الاعتراف

١٠-ينبغي على المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء الاعتراف بالأصول المقتناة القابلة للتحديد بشكل منفصل عن الشهرة وكذلك الالتزامات المتكبدة وأية حقوق لغير ذوي السيطرة في المنشأة المقتناة. ويخضع الاعتراف بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات المتكبدة للشروط المحددة في الفقرتين "١١"و"١٢".

شروط الاعتراف

١١-لكي تكون الأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة مؤهلة للاعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء يجب أن ينطبق عليها تعريف الأصول والالتزامات الوارد بالإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية وذلك في تاريخ الاقتناء.

على سبيل المثال، التكاليف التي تتوقع المنشأة المقتنية تكبدها لتنفيذ خطتها في الخروج من نشاط تابع للمنشأة المقتناة أو لإنهاء عمل أو إعادة هيكلة موظفين المنشاة المقتناة ولكنها غير ملزمة بتحملها في المستقبل، مثل تلك التكاليف لا تمثل التزامات في تاريخ الاقتناء. لهذا لا تقوم المنشاة المقتنية بالاعتراف بتلك التكاليف كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء، وبدلا من ذلك تقوم المنشاة المقتنية بالاعتراف بتلك التكاليف في القوائم المالية اللاحقة للتجميع وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى.

١٢- بالإضافة إلى ذلك فإن الأصول القابلة للتحديد والالتزامات يجب أن تكون جزءاً مما تبادلته المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة (أو مالكيها السابقين) في عملية تجميع الأعمال وليست نتيجة معاملات منفصلة. وذلك لكي تكون مؤهلة للاعتراف بها كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء. وعلى المنشأة المقتنية إتباع الإرشادات الواردة في الفقرات من"٥١" إلى "٥٣" لتحديد أي من الأصول المقتناة أو الالتزامات المتكبدة تعتبر جزءاً من التبادل في مقابل المنشأة المقتناة وأي منها- إن وجد-هو نتيجة معاملات منفصلة يتم المحاسبة عنها وفقًا لطبيعتها ووفقا لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة.

١٣- قد ينتج عن تطبيق المنشأة المقتنية لمبادئ الاعتراف بأن تعترف ببعض الأصول والالتزامات التي لم تعترف بها المنشأة المقتناة في السابق كأصول والتزمات في قوائمها المالية. على سبيل المثال، تعترف المنشأة المقتنية بالأصول غير الملموسة المقتناة القابلة للتحديد مثل الاسم التجاري أو براءة الاختراع أو العلاقات مع العملاء، والتي لم تعترف بها المنشأة المقتناة كأصول في قوائمها المالية لأنه تم تطويرها داخليا وتم إدراج تكلفتها ضمن المصروفات.

١٤- تقدم الفقرات من"أت٣١" إلى "أت٤٠" إرشادات تتعلق بالاعتراف بعقود الإيجار التشغيلي والأصول غير الملموسة. وتحدد الفقرات من"٢٢" إلى "٢٨" أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تشمل بنودًا يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدأ وشروط الاعتراف.

تبويب الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات، والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال

١٥ - على المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء تبويب أو تخصيص الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة كما ينبغي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية الأخرى لاحقًا. ويجب على المنشأة المقتنية تحديد تلك التبويبات أو التخصيصات على أساس الشروط التعاقدية والظروف الاقتصادية والسياسات التشغيلية أو المحاسبية وغيرها من الظروف المعنية القائمة في تاريخ الاقتناء.

١٦- في بعض الحالات تقدم معايير المحاسبة المصرية معالجات محاسبية مختلفة ويتوقف ذلك على كيفية قيام المنشأة بتبويب أو تخصيص أصل أو التزام معين. ومن أمثلة التبويبات أو التخصيصات التي ينبغي على المنشأة المقتنية إجراؤها على أساس الظروف المعنية القائمة في تاريخ الاقتناء، وتشتمل -ولكنها لا تقتصر- على:

(أ) تبويب بعض الأصول والالتزامات المالية على أنها تقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو بالتكلفة المستهلكة، وذلك وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية".

و(ب) تبويب أداة مشتقة كأداة تغطية للمخاطر وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

و(ج) تقييم إذا ما كان ينبغي فصل المشتق الضمني عن العقد الأساسي وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) (والذي يعتبرها مسألة " تبويب " وهو المصطلح المستخدم في هذا المعيار).

١٧- يقدم هذا المعيار استثناءين على المبدأ الوارد في الفقرة "١٥":

(أ) ملغاة.

و(ب) تبويب العقد كعقد تأمين وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين ".

وعلى المنشأة المقتنية أن تصنف تلك العقود على أساس الشروط التعاقدية والعوامل الأخرى عند نشأة العقد (أو إذا تم تعديل شروط العقد بطريقة قد تغير من تبويبها في تاريخ ذلك التعديل الذي قد يكون تاريخ الاقتناء).

مبدأ القياس

١٨- على المنشأة المقتنية قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة على أساس قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء.

١٩- في كل عملية تجميع أعمال على المنشأة المقتنية فى تاريخ الاقتناء قياس أية حقوق أقلية/ حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة والتى هى حقوق ملكية قائمة وتمنح حامليها نسبة من صافي أصول المنشأة فى حالة التصفية إما على أساس:

(أ) القيمة العادلة

أو(ب) نسبة من القيم المعترف بها في صافي الأصول القابلة للتحديد في المنشأة المقتناة.

وتقاس كافة مكونات حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة الأخرى بقيمتها العادلة في تاريخ اقتنائها ما لم تكن هناك أسس أخرى للتقييم مطلوبة بمعايير المحاسبة المصرية.

٢٠- تقدم الفقرات من "أت٤١" إلى"أت٤٥" إرشادات حول قياس القيمة العادلة لبعض الأصول القابلة للتحديد وحقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة. وتحدد الفقرات من"٢٤" إلى "٣١" أنواع الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تشمل بنودًا يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة على مبدأ القياس.

استثناءات على مبدأي الاعتراف والقياس

٢١- هذا المعيار يقدم استثناءات محدودة على مبدأي الاعتراف والقياس الواردة به. وتحدد الفقرات من "٢٢" إلى "٣١" كلا من البنود التي لها استثناءات وطبيعة تلك الاستثناءات. وعلى المنشأة المقتنية أن تعالج تلك البنود عن طريق تطبيق متطلبات الفقرات من "٢٢" إلى "٣١" والتي ينتج عنها أن تكون بعض البنود:

(أ) معترفاً بها إما عن طريق تطبيق شروط الاعتراف بالإضافة إلى تلك الواردة في الفقرتين "١١" و"١٢" وإما عن طريق تطبيق متطلبات معايير المحاسبة المصرية الأخرى وما يتبعها من نتائج تختلف عن تلك الناتجة من تطبيق مبدأ وشروط الإعتراف.

(ب) تقاس بقيمة غير قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء.

استثناءات على مبدأ الاعتراف

الالتزامات المحتملة

٢٢- يعرف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) " المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة "الالتزام المحتمل على أنه:

(أ) التزام محتمل ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيد وجوده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث ما أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع تحت سيطرة المنشأة بشكل كامل.

أو (ب) التزام حال ينشأ عن أحداث ماضية ولم يتم الاعتراف به لأنه:

(١) ليس من المتوقع أن تقتضي تسوية هذا الالتزام تدفقا خارجا للموارد تتضمن منافع اقتصادية.

أو(٢) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية.

٢٣- لا تطبق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) في تحديد أي الالتزامات المحتملة التي يعترف بها اعتبارا من تاريخ الاقتناء، وبدلا من ذلك على المنشأة المقتنية اعتبارا من تاريخ الاقتناء أن تعترف بالالتزام المحتمل في تجميع الأعمال إذا كان التزاما حالياً ناشئا من أحداث ماضية ويمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصورة كافية. لذلك وخلافاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨)، تعترف المنشأة المقتنية بالالتزام المحتمل في تجميع الأعمال في تاريخ الاقتناء حتى لو لم يكن من المتوقع تدفق خارج للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام. وتقدم الفقرة "٥٦" إرشادات حول المعالجة اللاحقة للالتزامات المحتملة.

استثناءات على كل من مبدأي الاعتراف والقياس

ضرائب الدخل

٢٤- على المنشأة المقتنية أن تعترف وتقيس الأصل لضريبي المؤجل أو الالتزام الناشئ من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل".

٢٥- على المنشأة المقتنية معالجة الآثار الضريبية المحتملة للفروق المؤقتة وترحيل أرصدة المنشأة المقتناة القائمة في تاريخ الاقتناء أو الناشئة كنتيجة للاقتناء وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤).

مزايا العاملين

٢٦- على المنشأة المقتنية أن تعترف وتقيس الالتزام (أو الأصل إن وجد) المتعلق بترتيبات مزايا العاملين في المنشأة المقتناة وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين".

الأصول التعويضية

٢٧- يجوز للبائع في تجميع الأعمال أن يعوض المنشأة المقتنية تعاقديًا عن نتائج الظروف المحتملة أو الغير مؤكدة المتعلقة بكل أو جزء من أصل أو التزام معين. على سبيل المثال قد يقوم البائع بتعويض المنشأة المقتنية عن خسائر تفوق مبلغاً معيناً لالتزام ناتج عن احتمالية معينة، أي أن البائع يتعهد بألا تزيد التزامات المنشأة المقتنية عن مبلغ معين، وعلى هذا تحصل المنشأة المقتنية على أصل تعويضي. وتعترف المنشأة المقتنية بهذا الأصل التعويضي في نفس الوقت الذي تعترف فيه بالبند الذي تم تعويضه ويقاس بنفس الأساس المستخدم فى قياس البند الذي يتم تعويضه، مع الأخذ في الاعتبار الحاجة إلى مخصص تقييم للمبالغ التي لا يمكن تحصيلها. ولذلك، إذا ارتبط التعويض بأصل أو التزام تم الاعتراف بهما في تاريخ الاقتناء وقياسهما بقيمتهما العادلة في تاريخ الاقتناء، على المنشأة المقتنية ان تعترف بالأصل التعويضي في تاريخ الاقتناء مقاسا بقيمته العادلة في تاريخ الاقتناء. وفيما يتعلق بالأصل التعويضي المقاس بالقيمة العادلة، فإن تأثيرات عدم التأكد المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن قابلية المقابل المادي للتحصيل يتم أخذها في الاعتبار عند قياس القيمة العادلة وليس ضروريًا وجود مخصص تقييم منفصل (تقدم الفقرة "أت٤١" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق).

٢٨- في بعض الأحيان يتعلق التعويض بأصل أو التزام مستثنى من مبادئ الاعتراف أو القياس، على سبيل المثال التعويض قد يتعلق بالتزام محتمل غير معترف به في تاريخ الاقتناء لأن قيمته العادلة غير قابلة للقياس بطريقة يعتمد عليها بصورة كافية في ذلك التاريخ، أو أن التعويض قد يتعلق على سبيل المثال بأصل أو التزام أحدهما ناتج عن مزايا العاملين التي تم قياسها على أساس بخلاف القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء، وفي مثل هذه الحالات يتم الاعتراف والقياس للأصل التعويضي باستخدام افتراضات متسقة مع تلك المستخدمة في قياس بند التعويض والخاضع لتقييم الإدارة لقابلية الأصل التعويضي للتحصيل وأي قيود تعاقدية على مبلغ التعويض، وتقدم الفقرة "٥٧" إرشادات حول المعالجة اللاحقة للأصل التعويضي.

استثناءات على مبدأ القياس

الحقوق المعاد اقتناؤها

٢٩- على المنشأة المقتنية قياس قيمة الحق المعاد اقتناؤه والمعترف به كأصل غير ملموس على أساس الفترة التعاقدية المتبقية من العقد المتعلق بهذا الموضوع وبغض النظر عن قيام المشاركين في السوق بالأخذ في الاعتبار التجديدات التعاقدية المحتملة في تحديد قيمتها العادلة. وتقدم الفقرتان "أت٣٥"و"أت٣٦" إرشادات متعلقة بالتطبيق.

المدفوعات المبينة على الأسهم

٣٠- على المنشأة المقتنية قياس الالتزام أو أداة حقوق الملكية المتعلقة بالمدفوعات المبنية على أسهم في المنشأة المقتناة أو تلك المتعلقة بإحلال نظام المنشأة المقتناة للمدفوعات المبنية على أسهم بنظام المنشأة المقتنية للمدفوعات المبنية على الأسهم وفقًا للطريقة الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على الأسهم" (يشير هذا المعيار إلى ناتج تلك الطريقة بمصطلح " القياس على أساس السوق لهذه المكافأة").

الأصول المحتفظ بها لغرض البيع

٣١- على المنشأة المقتنية قياس ما تم اقتناؤه من الأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجاري التخلص منها) والتي تم تبويبها على أنها محتفظ بها لغرض البيع في تاريخ الاقتناء وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة " بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع وفقًا للفقرات من "١٥" إلى "١٨" من ذلك المعيار.

الاعتراف وقياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء تفاوضية.

٣٢- على المنشأة المقتنية الاعتراف بالشهرة اعتبارا من تاريخ الاقتناء ويتم قياسها على أنها زيادة (ا) على (ب) مما يلي:

(أ) إجمالي:

(١) المقابل المادي المحول المقاس وفقًا لهذا المعيار، والذي يتطلب عامة القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء (راجع الفقرة "٣٧")

و(٢) مبلغ أية حقوق للحصص غير المسيطرة (حقوق أقلية) في المنشأة المقتناة والمقاسة وفقًا لهذا المعيار

و(٣) القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق ملكية المنشأة المقتنية المحتفظ بها سابقا في المنشأة المقتناة، وذلك في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل (راجع الفقرتين "٤١"و"٤٢").

(ب) صافي قيم الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في تاريخ الاقتناء والتي تم قياسها وفقًا لهذا المعيار.

٣٣- في تجميع الأعمال الذي تتبادل فيه المنشأتان المقتنية والمقتناة (أو مالكيها السابقين) حقوق الملكية فقط، تكون القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشاة المقتناة في تاريخ الاقتناء قابلة للقياس بطريقة يعتمد عليها أكثر من القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء. وإذا كان الأمر كذلك، على المنشأة المقتنية أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء بدلاً من القيمة العادلة لحقوق الملكية المحولة في تاريخ الاقتناء. ولتحديد مبلغ الشهرة في تجميع الأعمال الذي لا يتم فيه تحويل مقابل مادي، على المنشأة المقتنية استخدام القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة والقابلة للتحديد باستخدام أساليب التقييم السارية عوضاً عن القيمة العادلة للمقابل المادي المحول في تاريخ الاقتناء (الفقرة " ٣٢ (أ) (١) ") وتقدم الفقرات من "أت٤٦" إلى "أت٤٩" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

عملية الشراء التفاوضية

٣٤- قد تقوم المنشأة المقتنية أحيانا بعملية شراء تفاوضية والتي تمثل عملية تجميع أعمال يتجاوز فيها المبلغ في الفقرة "٣٢ (ب) " إجمالي المبالغ القابلة للتحديد في الفقرة "٣٢ (أ) "، وفي حال استمرار تلك الزيادة بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة "٣٦"، على المنشأة المقتنية أن تعترف بالمكسب الناتج في الأرباح أو الخسائر في تاريخ الاقتناء، وتنسب المكاسب إلى المنشأة المقتنية.

٣٥- قد تحدث عملية الشراء التفاوضية، في تجميع الأعمال الذي يعد بيعا اضطراريا حيث يكون فيه البائع مكرها على القيام بالبيع. وبالرغم من ذلك قد ينتج عن استثناءات الاعتراف أو القياس لبعض البنود التي تم مناقشتها في الفقرات من "٢٢" إلى "٣١"، الاعتراف بالمكسب (أو تغيير مبلغ المكسب المعترف به) في عملية الشراء التفاوضية.

٣٦- قبل الاعتراف بالمكسب من عملية شراء تفاوضية على المنشأة المقتنية أن تقوم بمراجعة ما إذا كانت قد قامت بتحديد كافة الأصول المقتناة وكافة الالتزامات والالتزامات المحتملة بشكل صحيح وأن تعترف بأي أصول أو التزامات إضافية تم تحديدها من تلك المراجعة، وعلى المنشأة المقتنية بعد ذلك القيام بمراجعة الإجراءات المستخدمة في قياس المبالغ التي يتطلب هذا المعيار الاعتراف بها في تاريخ الاقتناء لكل مما يلي:

(أ) الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة.

و(ب) حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة، إن وجدت.

و(ج) حقوق ملكية المنشأة المقتنية المحتفظ بها سابقًا في المنشأة المقتناة في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل.

و(د) المقابل المادي المحول.

وتهدف عملية المراجعة تلك إلى ضمان أن تعكس المقاييس بشكل صحيح ان كافة المعلومات المتوفرة والتى قد تم أخذها في الاعتبار في تاريخ الاقتناء.

المقابل المادي المحول

٣٧- يتم قياس المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال بالقيمة العادلة التي يتم حسابها على أنها مجموع القيم العادلة للأصول المحولة بمعرفة المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء، والالتزامات التي تتحملها المنشأة المقتنية لمالكي المنشأة المقتناة السابقين بالإضافة إلى حقوق الملكية التي تصدرها المنشأة المقتنية. (وبالرغم من ذلك، فأي جزء من نظام مدفوعات المنشأة المقتنية على أساس الأسهم والتي تمت مبادلتها مع المكافآت التي يحتفظ بها موظفو المنشأة المقتناة والمدرجة في المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال سوف يتم قياسه وفقًا للفقرة "٣٠"

وليس وفقاً للقيمة العادلة. وتضم الأمثلة المتعلقة بالأشكال الممكنة للمقابل المادي كلا من النقدية وغيرها من الأصول الأخرى أو كيان تجاري أو شركات تابعة للمنشأة المقتنية، ومقابل مادي محتمل وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة والخيارات والضمانات وحقوق أعضاء المنشآت التشاركية Mutual Entity.

٣٨- يشمل المقابل المادي المحول أصول أو التزامات المنشأة المقتنية التي لديها قيما دفترية مختلفة عن قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء (على سبيل المثال، الأصول ذات الطبيعة غير النقدية أو كيان تجاري للمنشأة المقتنية). وفى هذه الحالة على المنشأة المقتنية إعادة قياس الأصول أو الالتزامات المحولة بقيمتها العادلة اعتبارا من بدء تاريخ الاقتناء والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر، إن وجدت، في الأرباح أو الخسائر، وبالرغم من ذلك، أحياناً تبقى الأصول أو الالتزامات المحولة بعد تجميع الأعمال ضمن المنشأة المجمعة (على سبيل المثال، بسبب تحويل الأصول أو الالتزامات إلى المنشأة المقتناة وليس مالكيها السابقين) ولذلك تحتفظ المنشأة المقتنية بالسيطرة عليها. في تلك الحالة، على المنشأة المقتنية قياس تلك الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية مباشرة قبل تاريخ الاقتناء وان لا تعترف بالربح أو الخسارة على الأصول أو الالتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد تجميع الأعمال في الربح أو الخسارة.

المقابل المادي المحتمل

٣٩- المقابل المادي الذي تحوله المنشأة المقتنية في مقابل المنشأة المقتناة يشمل أي أصل أو التزام ناشئ من الترتيبات المتعلقة بمقابل مادي محتمل (راجع الفقرة "٣٧"). وعلى المنشأة المقتنية الاعتراف بالقيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل في تاريخ الاقتناء كجزء من المقابل المادي المحول في مقابل المنشأة المقتناة.

٤٠- على المنشأة المقتنية تبويب الالتزام بدفع المقابل المادي المحتمل كالتزام أو حقوق ملكية على أساس التعريفات الخاصة بأداة حقوق الملكية والالتزام المالي في الفقرة "١١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية – العرض" أو غيره من المعايير الأخرى السارية من معايير المحاسبة المصرية. وعلى المنشأة المقتنية تبويب حق إعادة المقابل المادي المحول سابقاً كأصل إذا تم استيفاء الشروط المحددة. وتقدم الفقرة "٥٨" الإرشادات المتعلقة بالمعالجة اللاحقة للمقابل المادي المحتمل.

إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاقتناء على أنواع معينة من تجميع الأعمال

تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل

٤١- تملك المنشأة المقتنية أحياناً السيطرة على المنشأة المقتناة التي احتفظت فيها بحقوق ملكية قبل تاريخ الاقتناء مباشرة. على سبيل المثال، تحتفظ المنشأة أ في ٣٠ يونية ٢٠١٥ نسبة ٣٥% من حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة ب. وفي ذلك التاريخ، تشتري المنشأة أ حقوقا إضافية بنسبة ٤٠% في المنشأة ب مما يعطيها السيطرة على المنشأة ب . ويشير هذا المعيار إلى مثل هذه المعاملة على أنها تجميع أعمال يتم على مراحل، ويشار إليها أحياناً على أنها الاقتناء على خطوات.

٤٢- في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل، على المنشأة المقتنية إعادة قياس حقوق الملكية التي احتفظت بها سابقاً في المنشأة المقتناة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء والاعتراف بالمكسب أو الخسارة الناتجة، إن وجدا، في بنود الدخل الشامل الآخر. وقد تكون المنشأة المقتنية قد اعترفت في الفترات المالية السابقة بالتغيرات في قيمة حقوق ملكيتها في المنشأة المقتناة في بنود قائمة الدخل الشامل الأخرى، وإذا كان ذلك هو الوضع، يتم الاعتراف بالمبلغ الذي تم الاعتراف به في بنود الدخل الشامل الأخرى على نفس الأساس كما هو متطلب في حال قيام المنشأة المقتنية مباشرة ببيع حقوق الملكية المحتفظ بها مسبقاً.

تجميع الأعمال الذي يتم دون تحويل مقابل مادي

٤٣- قد تملك المنشأة المقتنية أحياناً السيطرة على المنشأة المقتناة دون تحويل المقابل المادي وتطبق طريقة الاقتناء في معالجة تجميع الأعمال على عمليات التجميع تلك .وتتضمن هذه الظروف:

(أ) المنشأة المقتناة تعيد شراء عدد كاف من أسهمها لمستثمر حال (المنشأة المقتنية) للحصول على السيطرة.

(ب) حقوق حق الرفض للأقلية التي سابقاً حالت دون تملك المنشأة المقتنية السيطرة على المنشأة المقتناة والتي فيها تحتفظ المنشأة المقتنية بحقوق أغلبية تصويت.

(ج) أن تتفق المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة على دمج أعمالهما فقط من خلال عقد . ولا تحول المنشأة المقتنية مقابلا ماديا للسيطرة على المنشأة المقتناة ولا تحتفظ بحقوق الملكية في المنشأة المقتناة سواء في تاريخ الاقتناء أو في تاريخ سابق، ومن الأمثلة على تجميع الأعمال التي تتم فقط من خلال عقد ضم كيانين تجاريين معا من خلال ترتيب معين.

٤٤ – في تجميع الأعمال الذي يتم فقط بعقد، على المنشأة المقتنية أن تنسب لمالكي المنشأة المقتناة مبلغ صافي أصول المنشأة المقتناة المعترف بها وفقًا لهذا المعيار، أي أن حقوق الملكية في المنشأة المقتناة التي تحتفظ بها أطراف غير المنشأة المقتنية هي حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في القوائم المالية للمنشأة المقتنية بعد التجميع حتى لو نتج عن ذلك أن كافة حقوق الملكية في المنشأة المقتناة تنسب إلى حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة.

فترة القياس

٤٥ – إذا لم تكتمل المعالجة المبدئية لتجميع الأعمال في نهاية الفترة المالية التي يحدث فيها التجميع، على المنشأة المقتنية أن تثبت في قوائمها المالية المبالغ المؤقتة للبنود التي لم تكتمل معالجتها وخلال فترة القياس، على المنشأة المقتنية القيام بتعديل بأثر رجعي المبالغ المؤقتة المعترف بها في تاريخ الاقتناء لتعكس المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الحقائق والظروف القائمة في تاريخ الاقتناء والتي لو علمت، لأثرت على قياس المبالغ المعترف بها منذ ذلك التاريخ. وعلى المنشأة المقتنية أيضا أثناء فترة القياس الاعتراف بالأصول أو الالتزامات الإضافية إذا تم الحصول على معلومات جديدة تتعلق بالحقائق والظروف القائمة في تاريخ الاقتناء والتي، لو علمت، لنتج عنها الاعتراف بتلك الأصول والالتزامات منذ ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس بمجرد حصول المنشأة المقتنية على المعلومات التي تبحث عنها والمتعلقة بالحقائق والظروف القائمة منذ تاريخ الاقتناء أو عند معرفتها بعدم القدرة على الحصول على معلومات أخرى. وبالرغم من ذلك، ينبغي ألا تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الاقتناء.

٤٦ – فترة القياس هي فترة ما بعد تاريخ الاقتناء والتي خلالها تقوم المنشأة المقتنية بتعديل المبالغ المؤقتة المعترف بها لغرض تجميع الأعمال. وتوفر فترة القياس وقتا معقولا للمنشأة المقتنية للحصول على معلومات لازمة لتحديد وقياس ما يلي إعتبارًا من تاريخ الاقتناء وفقًا لمتطلبات هذا المعيار:

(أ) الأصول المقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات والالتزامات المحتملة وأية حقوق أقلية/ حصص غير مسيطرة في المنشأة المقتناة

و(ب) المقابل المادي المحول للمنشأة المقتناة أو أي قيمة أخرى مستخدمة في قياس الشهرة.

و(ج) في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل، حقوق الملكية المحتفظة بها مسبقًا المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة.

و(د) الشهرة الناتجة أو المكسب من عملية شراء تفاوضية.

٤٧- على المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار كافة العوامل المتعلقة بتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها بعد تاريخ الاقتناء قد ينتج عنها تعديل في المبالغ المؤقتة المعترف بها أو إذا ما نتجت تلك المعلومات عن أحداث وقعت بعد تاريخ الاقتناء. وتشتمل العوامل المعنية:

تاريخ الحصول على المعلومات الإضافية وإذا ما كان بإمكان المنشأة المقتنية تحديد سبب إجراء تعديل على المبالغ المؤقتة . وعلى الأرجح ان المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد وقت قصير من تاريخ الاقتناء تعكس الظروف القائمة في تاريخ الاقتناء بشكل أفضل من المعلومات التي تم الحصول عليها بعد عدة أشهر، فعلى سبيل المثال ما لم يتم تحديد الحدث الفاصل الذي تم تغيير قيمته العادلة، فإن بيع أصل إلى طرف ثالث بعد وقت قصير من تاريخ الاقتناء بقيمة تختلف جوهريا عن قيمته العادلة المؤقتة التي تم تحديدها في ذلك التاريخ من المرجح أنه يشير إلى خطأ في المبلغ المؤقت.

٤٨- تعترف المنشأة المقتنية بزيادة (عجز) في المبلغ المؤقت المعترف به كأصل (التزام) قابل للتحديد من خلال النقص (الزيادة) في الشهرة. وبالرغم من ذلك، فأحياناً قد تؤدي المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها أثناء فترة القياس إلى تعديل على المبلغ المؤقت لأكثر من أصل أو التزام .فمثلا، تكون المنشأة المقتنية قد تحملت التزاما بدفع مقابل الأضرار المتعلقة بحادث في أحد مرافق المنشأة المقتناة والمغطى كله أو جزء منه ببوليصة تأمين المنشأة المقتناة. وإذا حصلت المنشأة المقتنية على معلومات جديدة خلال فترة القياس عن القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لذلك الالتزام، فإن التعديل على الشهرة الناتج من تغيير المبلغ المؤقت المعترف به للالتزام يلغي (كليًا أو جزئيًا) التعديل المقابل للشهرة الناتجة من تغيير المبلغ المؤقت المعترف به للمديونية المطلوبة من شركة التأمين.

٤٩- خلال فترة القياس، على المنشأة المقتنية أن تعترف بالتعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو أن معالجة تجميع الأعمال تم استيفائها في تاريخ الاقتناء. وعليه على المنشأة المقتنية مراجعة الاعتراف بالمعلومات المقارنة للفترات السابقة المعروضة في القوائم المالية عند الحاجة بما فيها إجراء أي تغيير في الإهلاك أو الاستهلاك أو أي مؤثرات أخرى على الدخل المعترف بها لاستكمال المعالجة المبدئية.

٥٠- على المنشأة المقتنية بعد انتهاء فترة القياس مراجعة المعالجة المحاسبية لتجميع الأعمال فقط لتصحيح أي خطأ وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥)" السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال

٥١ – قد توجد علاقة أو ترتيب قائم مسبقًا آخر قبل بدء مفاوضات تجميع الأعمال بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة، أو قد يبدأ ترتيبا فيما بينهما خلال المفاوضات يكون منفصل عن تجميع الأعمال. وفي كلتا الحالتين، على المنشأة المقتنية ان تحدد أية مبالغ لا تعتبر جزءاً مما تبادلته المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة (أو مالكيها السابقين) في تجميع الأعمال، مثل أي مبالغ لا تمثل جزءاً من مبادلة المنشأة المقتناة. وعلى المنشأة المقتنية ان تعترف فقط كجزء من تطبيق طريقة الاقتناء بالمقابل المادي المحول للمنشأة المقتناة والأصول المقتناة والالتزامات المتكبدة في مقابل المنشأة المقتناة. ويتم معالجة المعاملات المنفصلة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة.

٥٢– المعاملة المنفصلة، هي تلك المعاملة التي ابتدأتها المنشأة المقتنية أو ممثليها، أو بدأت أساسا لصالح المنشأة المقتنية أو المنشأة المدمجة وليس لصالح المنشأة المقتناة أو (مالكيها السابقين) قبل التجميع. فيما يلي أمثلة على المعاملات المنفصلة التي لا يتم أدرجها في تطبيق طريقة الاقتناء:

(أ) المعاملة التي تكون لتسوية علاقات قائمة سابقًا بين المنشأة المقتنية والمقتناة.

و (ب) معاملة دفع مستحقات للموظفين أو للمالكين السابقين للمنشأة المقتناة مقابل خدمات مستقبلية.

و (ج) معاملة استعادة المنشأة المقتناة أو أصحابها السابقين ما دفعته من تكاليف المنشأة المقتنية المرتبطة بالاقتناء.

تقدم الفقرات من "أت٥٠" إلى "أت٦٢" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

التكاليف المتعلقة بالاقتناء

٥٣– التكاليف المتعلقة بالاقتناء هي التكاليف التي تتحملها المنشأة المقتنية لتنفيذ تجميع الأعمال. وتشمل تلك التكاليف رسوم البحث ورسوم الاستشارات والرسوم القانونية والمحاسبية ورسوم التقييم والرسوم المهنية الأخرى أو الرسوم الاستشارية والتكاليف الإدارية العمومية بما فيها تكاليف إنشاء إدارة داخلية للاقتناء، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للمديونيات وحقوق الملكية. وعلى المنشأة المقتنية ان تعالج التكاليف المرتبطة بالاقتناء كمصروفات في الفترات التي يتم فيها تحمل التكاليف واستلام الخدمات باستثناء واحد وهو أن يتم الاعتراف بتكاليف إصدار الأوراق المالية مقابل المديونية أو لحقوق الملكية. وفقًا لمعياري المحاسبة المصريين رقمى "٢٥" و"٤٧".

القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية

٥٤- بشكل عام، على المنشأة المقتنية لاحقًا ان تقيس وتعالج الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة أو التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية المصدرة في تجميع الأعمال وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى المطبقة على تلك البنود وفقًا لطبيعتها. وبالرغم من ذلك، يوفر هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بالقياس اللاحق والمعالجة لما يلي من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة أو التي تم تحملها وأدوات حقوق الملكية المصدرة في تجميع الأعمال:

(أ) الحقوق المعاد اقتناؤها.

و(ب) الالتزامات المحتملة المعترف بها في تاريخ الاقتناء.

و(ج) الأصول التعويضية.

و(د) المقابل المادي المحتمل.

وتقدم الفقرة "أت٦٣" الإرشادات المتعلقة بالتطبيق.

الحقوق المعاد اقتناؤها

٥٥- الحقوق المعاد اقتناؤها والمعترف بها كأصل غير ملموس يتم استهلاكها خلال الفترة التعاقدية المتبقية من العقد التي تم فيها منح الحق. وتقوم المنشأة المقتنية التي تبيع الحق المعاد اقتناؤه لطرف ثالث لاحقاً بالأخذ في الاعتبار القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عند تحديد مكسب أو خسارة البيع.

الالتزامات المحتملة

٥٦- بعد الاعتراف المبدئي وإلى أن تتم تسوية الالتزام أو إلغائه أو انتهاء ذلك الالتزام، على المنشأة المقتنية قياس الالتزام المحتمل الذي تم الاعتراف به في تجميع الأعمال ب (أ) أو (ب) أدناه أيهما أعلى:

(أ) القيمة التي كان يجب الاعتراف بها وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

و(ب) القيمة المعترف بها مبدئياً ناقصا – عند اللزوم – الاستهلاك التراكمي المعترف به وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

لا يطبق هذا المطلب على العقود التي تمت معالجتها محاسبيا وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

الأصول التعويضية

٥٧- في نهاية كل فترة مالية لاحقة لتاريخ القوائم المالية على المنشأة المقتنية قياس الأصل التعويضي الذي تم الاعتراف به في تاريخ الاقتناء على نفس الأساس المطبق على الالتزام أو الأصل الذي تم تعويضه، مع الاخذ في الاعتبار أية قيود تعاقدية على قيمته، وللأصل التعويضي الذي لم يتم قياسه لاحقًا بقيمته العادلة، يخضع لتقييم الإدارة لقابلية الأصل التعويضي للتحصيل. وعلى المنشأة المقتنية إلغاء الاعتراف بالأصل التعويضي فقط عندما تقوم بتحصيل الأصل أو بيعه أو فقد الحق فيه.

المقابل المادي المحتمل

٥٨- بعد تاريخ الاقتناء قد تطرأ بعض التغييرات في القيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل المعترف به من قبل المنشأة المقتنية كنتيجة لوجود معلومات إضافية حصلت عليها المنشأة المقتنية بعد ذلك التاريخ عن حقائق وظروف كانت قائمة في تاريخ الاقتناء، وتلك التغيرات هي تعديلات فترة القياس وفقًا للفقرات من"٤٥" إلى "٤٩" . ومن ناحية أخرى، فالتغيرات الناتجة عن أحداث ما بعد تاريخ الاقتناء مثل تحقيق أرباح مستهدفة أو الوصول إلى سعر محدد للسهم أو الوصول لمرحلة معينة في مشروع للبحث والتطوير لا تعتبر تعديلات فترة القياس، وعلى المنشأة المقتنية القيام بمعالجة التغيرات في القيمة العادلة للمقابل المادي المحتمل والتي لا تعتبر تعديلات لفترة القياس كما يلي:

(أ) المقابل المادي المحتمل الذي تم تبويبه كحقوق ملكية لا يتم إعادة قياسه وتتم معالجة التسوية اللاحقة له ضمن حقوق الملكية.

(ب) المقابل المادي المحتمل الذي تم تبويبه كأصل أو التزام يكون:

(١) أداة مالية تعالج ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، يتم قياسها بالقيمة العادلة، وأي مكسب أو خسارة ناتجة يعترف بها إما في الأرباح أو الخسائر أو في بنود الدخل الشامل الأخرى وفقًا للمعيار المصرى رقم (٤٧).

(٢) ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يتم معالجته وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) أو معايير المحاسبة المصرية الأخرى الملائمة.

الإفصاحات

٥٩ – على المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة تجميع الأعمال وأثره المالي الذي يحدث إما:

(أ) خلال الفترة المالية الحالية.

و(ب) بعد نهاية الفترة المالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية.

٦٠ – لتحقيق الغرض من الفقرة "٥٩"، على المنشأة المقتنية أن تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرات من "أت٦٤" إلى "أت٦٦".

٦١ – على المنشأة المقتنية أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في الفترة المالية الحالية والمرتبطة بتجميع الأعمال التي حدثت في الفترة أو الفترات المالية السابقة.

٦٢ – لتحقيق الهدف من الفقرة "٦١"، على المنشأة المقتنية ان تفصح عن المعلومات المحددة في الفقرة "أت٦٧".

٦٣ – إذا لم تحقق الإفصاحات المحددة التي يقتضيها هذا المعيار أو معايير المحاسبة المصرية الأخرى الأهداف الواردة في الفقرتين "٥٩" و"٦١" على المنشأة المقتنية أن تفصح عن أية معلومات إضافية لازمة لتحقيق تلك الأهداف.

الأحكام الانتقالية

٦٤ – يجب تطبيق هذا المعيار المعدل بأثر مستقبلي على عمليات تجميع الإعمال التي يكون فيها تاريخ الاقتناء في أو بعد أول يوليو ٢٠١٦ .

٦٥ – لا يتم تعديل الأصول والالتزامات الناشئة من عمليات تجميع الأعمال التي سبق تاريخ اقتنائها أول يوليو ٢٠١٦ .

٦٦ – فيما يتعلق بعمليات تجميع الأعمال التي كان تاريخ الاقتناء فيها قبل تطبيق هذا المعيار المعدل، تطبق المنشأة المقتنية بأثر مستقبلي متطلبات الفقرة ٦٨ من معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ "ضرائب الدخل ويعني ذلك ألا تعدل المنشأة المقتنية محاسبة عمليات تجميع الأعمال السابقة للتغيرات التي تم الاعتراف بها سابقاً في الأصول الضريبية المعترف بها. ومع هذا، تعترف المنشأة المقتنية من تاريخ تطبيق هذا المعيار بالتغيرات في الأصول الضريبية المؤجلة المعترف بها كتعديل على الربح أو الخسارة (قائمة الدخل).

ملحق

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

عمليات تجميع الأعمال في المنشآت تحت السيطرة الواحدة (تطبيق الفقرة"٢ (ج) ")

أت١- لا يسري هذا المعيار على عمليات تجميع أعمال المنشآت أو أنشطة الأعمال تحت السيطرة الواحدة. وعملية تجميع الأعمال المتعلقة بمنشآت أو أنشطة أعمال تخضع لسيطرة واحدة هو عملية تجميع أعمال تخضع فيها جميع المنشآت محل التجميع أو الشركات بصفة مطلقة لسيطرة نفس الطرف أو الأطراف قبل أو بعد عملية التجميع ولا تكون هذه السيطرة مؤقتة.

أت٢- ينظر إلى أية مجموعة من الأفراد على أنها طرف مسيطر على المنشأة عندما يكون لدى هذه المجموعة مجتمعة بموجب ترتيبات تعاقدية القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشاة بغرض الحصول على المنافع الاقتصادية من أنشطة المنشأة، وبالتالي لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار التجميع الذي فيه يكون لدى نفس مجموعة الأفراد مجتمعين القدرة المطلقة بموجب ترتيبات تعاقدية على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية الخاصة بكل منشأة من المنشآت محل التجميع لغرض الحصول على منافع من أنشطتها، وعندما لا تكون هذه القدرة المطلقة الجماعية لهذه المجموعة مؤقتة.

أت٣- من الممكن أن تخضع المنشأة لسيطرة فرد أو مجموعة من الأفراد يتصرفون مجتمعين بموجب ترتيب تعاقدي، وقد لا يخضع هذا الفرد أو هذه المجموعة من الأفراد لمتطلبات إعداد القوائم المالية بموجب معايير المحاسبة المصرية، وبالتالي ليس من الضروري أن تدرج المنشآت محل التجميع كجزء من نفس القوائم المالية المجمعة الخاصة بعملية تجميع الأعمال حتى يتم اعتبارها منشآت تخضع لسيطرة واحدة.

أت٤- لا يرتبط نطاق ومدى الحقوق غير المسيطرة في كل منشأة من المنشآت محل التجميع قبل وبعد عملية تجميع الأعمال بتحديد ما إذا كان التجميع يتضمن منشآت تخضع لسيطرة واحدة، وبالمثل فإن وجود أحد المنشآت محل التجميع كمنشأة تابعة تم استبعادها من القوائم المالية المجمعة لا يرتبط بتحديد ما إذا كانت عملية التجميع تتضمن منشآت تخضع لسيطرة واحدة أم لا.

تحديد تجميع الأعمال (تطبيق الفقرة"٣")

أت٥- يعرف هذا المعيار تجميع الأعمال على أنه معاملة أو حدث آخر تحصل من خلاله المنشأة المقتنية على السيطرة على واحد أو أكثر من نشاط الأعمال. وقد تحصل المنشأة المقتنية على السيطرة على المنشأة المقتناة بعدة طرق، على سبيل المثال:

(أ) من خلال تحويل النقدية أو ما في حكم النقدية أو أصول أخرى (بما في ذلك صافي الأصول التي تمثل أنشطة الأعمال).

أو (ب) من خلال تحمل الالتزامات.

أو (ج) من خلال إصدار حقوق ملكية.

أو (د) من خلال توفير أكثر من نوع من المقابل المادي.

أو (هـ) دون تحويل المقابل المادي بما في ذلك عن طريق العقد فقط (راجع الفقرة"٤٣").

أت٦- يجوز لتجميع الأعمال أن يكون بعدة طرق لأسباب قانونية أو ضريبية أو غيره أو التي تشمل ولكنها لا تقتصر على:

(أ) أن يصبح كيان تجاري أو أكثر شركات تابعة للمنشأة المقتنية أو صافي أصول كيان تجاري أو أكثر مدمجة قانوناً في المنشأة المقتنية.

أو (ب) أن تنقل منشأة محل التجميع صافي أصولها، أو ينقل مالكوها حقوق ملكيتهم إلى منشأة أخرى محل التجميع أو لمالكيها.

أو (ج) أن تنقل كافة المنشآت محل التجميع صافي أصولها أو مالكوها حقوق ملكيتهم إلى منشأة حديثة التأسيس (يشار إليها أحيانًا معاملة دمج أو معاملة تجميع).

أو (د) أن تمتلك مجموعة من المالكين السابقين لإحدى المنشآت محل التجميع السيطرة على المنشأة محل التجميع.

تعريف الأعمال (تطبيق الفقرة"٣")

أت٧- تتكون الأعمال من مدخلات وعمليات تطبق على هذه المدخلات والتي لها القدرة على تحقيق نتائج، وبالرغم من أنه عادة ما يكون لدى أنشطة الأعمال نتائج، إلا أن هذه النتائج ليست مطلوبة لمجموعة متكاملة لتؤهلها أن تصبح نشاط أعمال وتعرف العناصر الثلاثة لنشاط أعمال فى الآتي:

(أ) **المدخلات:** أي مورد اقتصادي يولد، أو له القدرة على توليد نتائج عندما تطبق عليه عملية أو أكثر. ومن الأمثلة على ذلك الأصول غير المتداولة (وتشمل الأصول غير الملموسة أو حقوق استخدام أصول غير متداولة) الملكية الفكرية والمقدرة على استخدام المواد اللازمة أو الحقوق أو الموظفين.

(ب) العملية: أي نظام أو معيار أو بروتوكول أو ميثاق أو قاعدة تولد أو قادرة على توليد مخرجات عندما يتم تطبيقها على مدخلات .ومن الأمثلة على ذلك عمليات الإدارة الاستراتيجية والعمليات التشغيلية وعمليات إدارة الموارد. ويتم عادة توثيق هذه العمليات ولكن القوى العاملة المنظمة التي تمتلك المهارات والخبرة اللازمة وتتبع القواعد والمواثيق يمكن ان توفر العمليات اللازمة التي يمكن تطبيقها على المدخلات للحصول على مخرجات. فعمليات المحاسبة وإصدار الفواتير والأجور والأنظمة الإدارية الأخرى لا تعتبر عادة عمليات مستخدمة في الحصول على المخرجات.

(ج) المخرجات: هى نتيجة المدخلات والعمليات المطبقة على تلك المدخلات والتي تحقق أو قادرة على تحقيق عائد على شكل توزيعات أو تخفيض التكاليف أو أية منافع اقتصادية أخرى مباشرة للمستثمرين أو المالكين وللأعضاء أو المشاركين.

أت٨– تتطلب المجموعة المتكاملة من الأنشطة والأصول لكي يسهل إجراؤها أو إدارتها لتحقيق الأهداف المحددة توافر عنصرين هامين هما المدخلات وعمليات تطبق على تلك المدخلات ويمثلا معًا أو يمكن استخدامهما في توليد المخرجات . وبالرغم من ذلك، لا تحتاج أنشطة الأعمال إلى إدراج كافة المدخلات أو العمليات التي يستخدمها البائع في تشغيل هذا النشاط إذا كان المشاركون في السوق قادرين على اقتناء الأعمال والاستمرار في إنتاج المخرجات، وقد يكون ذلك على سبيل المثال، من خلال دمج الأعمال مع مدخلاتهم وعملياتهم الخاصة.

أت٩– تختلف طبيعة عناصر نشاط الأعمال باختلاف الصناعة وهيكل عمليات المنشأة (الأنشطة)، بما في ذلك مرحلة نمو المنشأة. وغالبًا ما تكون لأنشطة الأعمال القائمة عدة أنواع من المدخلات والعمليات والمخرجات، بينما غالبًا ما يكون للأنشطة الجديدة القليل من المدخلات والعمليات وأحياناً مخرج واحد فقط (منتج) وتقريبًا يكون لدى كافة أنشطة الأعمال التزامات إلا أن وجود التزامات لا يعتبر شرطا لوجود نشاط أعمال.

أت١٠– قد لا يكون لدى المجموعة المتكاملة من الأنشطة والأصول مخرجات في مرحلة النمو، وإن لم يكن فعلى المنشأة المقتنية أن تأخذ في الاعتبار عوامل أخرى لتحديد ما إذا كانت هذه المجموعة تمثل نشاط أعمال، وهذه العوامل تشتمل – ولكنها لا تقتصر – على ما إذا كانت المجموعة:

(أ) قد بدأت التخطيط للأنشطة رئيسية.

و (ب) لديها موظفين، وملكية فكرية ومدخلات وعمليات أخرى يمكن تطبيقها على هذه المدخلات.

و (ج) أنها تتبع تنفيذ خطة لإنتاج مخرجات.

و (د) قادرة على الوصول للعملاء الذين سيشترون المخرجات.

لا حاجة لوجود كافة تلك العوامل لمجموعة متكاملة معينة من الأنشطة والأصول في مرحلة النمو للتأهل كنشاط أعمال.

أت١١– يتوقف تحديد ما إذا كانت مجموعة الأصول والأنشطة تمثل أعمالا أم لا على إذا ما كانت المجموعة المتكاملة قادرة على أن تنظم أعمالا من قبل المشاركين في السوق، وبذلك، فإن تقييم ما إذا كانت مجموعة معينة تمثل عملا تجاريا أم لا، فإن ذلك يتعلق بإذا ما قام البائع بتشغيل المجموعة كعمل تجاري أو إذا ما استهدفت المنشأة المقتنية تشغيل المجموعة كنشاط أعمال.

أت١٢– في غياب الدليل على ما يخالف ذلك، يتم اعتبار مجموعة الأصول والأنشطة التي تتواجد فيها الشهرة كنشاط أعمال. وبالرغم من ذلك، لا يحتاج نشاط الأعمال للشهرة.

تحديد المنشأة المقتنية (تطبيق الفقرتين"٦"و"٧")

أت١٣– ينبغي استخدام إرشادات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" في تحديد المنشأة المقتنية وهي المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشأة المقتناة . وإذا حدث تجميع أعمال ولم توضح إرشادات تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أي من المنشآت محل التجميع تعتبر منشأة مقتنية، ينبغي الأخذ في الاعتبار العوامل الواردة في الفقرات من"أت١٤"إلى"أت١٨" لإجراء ذلك التحديد.

أت١٤– في تجميع الأعمال الذي يتم بشكل رئيسي من خلال تحويل النقدية أو غيرها من الأصول أو من خلال تحمل الالتزامات، عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي التي تقوم بتحويل النقدية أو غيرها من الأصول أو بتحمل الالتزامات.

أت١٥– في تجميع الأعمال الذي يتم بشكل رئيسي من خلال مبادلة حقوق الملكية، عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي التى تصدر حقوق ملكيتها. وبالرغم من ذلك، في بعض عمليات تجميع الأعمال والتي عادة ما تسمي "عمليات الاقتناء العكسي" تكون فيه المنشأة المصدرة هي المنشأة المقتناة. وتقدم الفقرات من "أت١٩"إلى"أت٢٧" الإرشادات المتعلقة

بمعالجة عمليات الاقتناء العكسي . كما ينبغي الأخذ في الاعتبار الحقائق والظروف المرتبطة بالموضوع عند تحديد المنشأة المقتنية في تجميع الأعمال الذي يتم من خلال مبادلة حقوق الملكية، وتشمل:

(أ) **حقوق التصويت المعنية في المنشأة المجمعة بعد تجميع الأعمال** – عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي المنشأة المجمعة التي يحتفظ أو يحصل ملاكها كمجموعة على الجزء الأكبر من حقوق التصويت في المنشأة المجمعة. وعند تحديد أي مجموعة من المالكين تحتفظ أو تحصل على الجزء الأكبر من حقوق التصويت، على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار وجود أي ترتيبات خاصة أو غير عادية للتصويت والخيارات والضمانات أو الأوراق المالية القابلة للتحويل.

(ب) **وجود حقوق تصويت كبيرة للأقلية في المنشأة المجمعة ولم يكن لدى أي مالك آخر أو مجموعة مالكين آخرين حقوق تصويت هامة** – عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة والتي لمالكها أو لمجموعة منظمة من مالكيها أكبر حقوق تصويت للأقلية في المنشأة المجمعة.

(ج) **تشكيل مجلس إدارة المنشأة المجمعة** – عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة والتى يحتفظ مالكوها بالقدرة على ترشيح أو تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة في المنشأة المجمعة.

(د) **تشكيل الإدارة العليا للمنشأة المجمعة** – عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة والتي تسيطر إدارتها (السابقة) على إدارة المنشأة المجمعة.

(هـ) **شروط مبادلة حقوق الملكية** – عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة التي تدفع علاوة إصدار بالإضافة إلى القيمة العادلة لحقوق الملكية قبل التجميع في المنشأة أو المنشآت المجمعة الأخرى.

أت١٦– عادة ما تكون المنشأة المقتنية هي إحدى المنشآت المجمعة والتي يكون حجمها النسبى (يتم قياسه على سبيل المثال بالأصول أو الإيرادات أو الربح) أكبر بشكل ملحوظ من المنشاة أو المنشآت المجمعة الأخرى.

أت١٧– في تجميع الأعمال الذي يضم أكثر من منشأتين عند تحديد المنشأة المقتنية، يجب الأخذ في الاعتبار – من بين أمور أخرى – أي من المنشآت محل التجميع بدأت تجميع الأعمال بالإضافة إلى الحجم النسبي للمنشآت محل التجميع.

أت١٨ – ليس بالضرورة أن تكون المنشأة الجديدة التي تشكلت لإتمام تجميع الأعمال هي المنشأة المقتنية، فإذا تأسست منشأة جديدة لإصدار حقوق ملكية لإتمام تجميع الأعمال فإنه ينبغي تحديد إحدى المنشآت محل التجميع التي كانت قائمة قبل تجميع الأعمال على أنها المنشأة المقتنية من خلال تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات من "أت١٣"إلى"أت١٧"، وخلافًا لذلك فقد تكون المنشأة المقتنية هى المنشأة الجديدة التي تحول النقدية أو غيرها من الأصول أو تتحمل الالتزامات كمقابل مادي.

عمليات الاقتناء العكسي

أت١٩ – يحدث الاقتناء العكسي عندما يتم تحديد المنشأة التي تصدر الأوراق المالية (المنشأة المقتنية قانوناً) (على أنها هي المنشأة المقتناة لأغراض محاسبية وفقًا للإرشادات المبينة في الفقرات من"أت١٣" إلى "أت١٨". ويجب أن تكون المنشأة التي يتم الحصول على حقوق ملكيتها (المنشأة المقتناة قانوناً) هي المنشأة المقتنية لأغراض محاسبية ليتم اعتبار المعاملة اقتناء عكسياً، مثلاً تحدث الاقتناءات العكسية أحيانًا عندما ترغب منشأة أعمال خاصة في أن تصبح منشأة عامة لكنها لا ترغب في تسجيل أسهم ملكيتها في البورصة . لتحقيق ذلك، على المنشأة الخاصة أن ترتب لقيام منشأة عامة باقتناء حقوق ملكيتها في مقابل حقوق ملكية المنشأة العامة. في هذا المثال، تكون المنشأة العامة هي المنشأة المقتنية قانوناً لأنها أصدرت حقوق ملكية وتكون المنشأة الخاصة هي المنشأة المقتناة قانوناً لأنه تم اقتناء حقوق ملكيتها . وبالرغم من ذلك، ينتج عن تطبيق إرشادات الفقرات من"أت١٣" إلى"أت١٨" تحديد ما يلي:

(أ) المنشأة العامة بصفتها المنشأة المقتناة لأغراض محاسبية (المنشأة المقتناة محاسبياً).

و(ب) المنشأة الخاصة بصفتها المنشأة المقتنية لأغراض محاسبية (المنشأة المقتنية محاسبياً).

ويجب ان ينطبق تعريف نشاط الأعمال على المنشأة المقتناة محاسبيا بمعالجة هذه العملية على أنها اقتناء عكسي، وتطبق كافة مبادئ الاعتراف والقياس في هذا المعيار، بما فيها متطلبات الاعتراف بالشهرة.

قياس المقابل المادي المحول

أت٢٠- في الاقتناء العكسي، لا تصدر المنشأة "المقتنية محاسبيا" أي مقابل مادي للمنشأة المقتناة . وبدلاً من ذلك، عادة ما تصدر المنشأة المقتناة محاسبيا أسهم حقوق ملكيتها لمالكي المنشأة "المقتنية محاسبيا "ولذلك، فالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء للمقابل المادي الذي تحوله المنشأة "المقتنية محاسبيا "مقابل حقوقها في المنشأة "المقتناة محاسبيا " تكون مبنية على أساس حصص حقوق الملكية التي كانت المنشأة التابعة قانوناً ستقوم بإصدارها لإعطائها لمالكي المنشأة الأم قانوناً بنفس نسبة حقوق الملكية في المنشأة المجمعة الناتجة عن الاقتناء العكسي. ويمكن استخدام القيمة العادلة لحصص حقوق الملكية التي احتسبت بتلك الطريقة، على أنها القيمة العادلة للمقابل المادي المحول في مقابل المنشأة المقتناة.

إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة

أت٢١- يتم إصدار القوائم المالية المجمعة بعد الاقتناء العكسى باسم المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً) على أن يرد في الإيضاحات أنها استكمال للقوائم المالية للمنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً)، مع تعديل واحد وهو إجراء تعديل بأثر رجعي على معالجة رأس المال القانوني للمنشأة المقتنية ليظهر رأس المال القانوني للمنشأة "المقتناة محاسبياً". هذا التعديل مطلوب ليعكس رأسمال المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا). ويتم تعديل الأرقام المقارنة المعروضة في تلك القوائم المالية المجمعة أيضًا بأثر رجعي لتعكس رأس المال القانوني للمنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا).

أت٢٢- نظراً لأن القوائم المالية المجمعة هذه تمثل استكمالاً للقوائم المالية للشركة "التابعة قانوناً"، فيما عدا هيكل رأس المال، فان القوائم المالية المجمعة تعكس:

(أ) أصول والتزمات المنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبيا) معترف بها ومقاسة ضمن القوائم المالية المجمعة ومقاسة بقيمتها الدفترية قبل عملية التجميع.

(ب) أصول والتزمات المنشأة" الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا) معترف بها ومقاسة وفقًا لهذا المعيار.

(ج) أرصدة الأرباح المرحلة وغيرها من أرصدة حقوق ملكية المنشأة التابعة قانوناً (المنشأة المقتنية محاسبيا) قبل عملية التجميع.

(د) المبلغ المعترف به كحقوق ملكية مصدرة في القوائم المالية المجمعة بإضافة حقوق الملكية المصدرة الخاصة بالمنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) والقائمة قبل التجميع مباشرة إلى القيمة العادلة للمنشاة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا) القابلة للتحديد وفقا لهذا المعيار. إلا أن هيكل حقوق الملكية (عدد ونوعية حقوق الملكية المصدرة) يعكس هيكل حقوق الملكية للشركة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبيا) ويتضمن ذلك حقوق الملكية المصدرة من المنشأة الأم قانوناً لإتمام عملية التجميع. وبالتالي يتم إعادة تبويب هيكل حقوق ملكية المنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) باستخدام معدل التبادل الواردة باتفاقية الاقتناء ليعكس عدد أسهم المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً) المصدرة في عملية الاقتناء العكسي.

(هـ) القيمة الدفترية للأرباح المرحلة قبل التجميع وغيرها من حقوق الملكية الأخرى لنسبة الأسهم الخاصة بالحقوق غير المسيطرة للمنشأة "التابعة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) كما هي موضحة في الفقرتين "أت٢٣"و"أت٢٤".

حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة

أت٢٣- فى بعض عمليات الاقتناء العكسي، بعض مالكي المنشاة "المقتناة قانوناً" (المنشأة المقتنية محاسبياً) قد لا يقوموا بتبادل حقوق ملكيتهم مقابل حقوق الملكية فى المنشأة "الأم قانوناً" (المنشأة المقتناة محاسبياً). وتتم معاملة أصحاب الملكية هؤلاء كحقوق غير مسيطرة في القوائم المالية المجمعة المعدة بعد الاقتناء العكسى. وذلك نظراً لأن مالكي المنشأة "المقتناة قانوناً" الذين لم يقوموا بتبادل حقوق ملكيتهم مقابل حقوق ملكية المنشأة "المقتنية قانوناً" لهم فقط حقوق في نتائج أعمال وصافي أصول المنشأة "المقتناة قانوناً" وليس فى نتائج أعمال وصافي أصول المنشأة محل التجميع. ومن ناحية أخرى وعلى الرغم من أن المنشأة المقتنية قانوناً هى المنشأة "المقتناة محاسبياً" فان مالكي المنشأة "المقتنية قانوناً" لهم حقوق فى نتائج أعمال وصافي أصول المنشأة محل التجميع.

أت٢٤- يتم الاعتراف بأصول والتزامات المنشأة "المقتناة قانوناً" ويتم قياسها ضمن القوائم المالية المجمعة بقيمتها الدفترية قبل عملية تجميع الأعمال (راجع الفقرة"٢٢أ")، ولذلك فإنه في عملية التجميع العكسي تمثل الحقوق غير المسيطرة نسبة حقوق المساهمين غير

المسيطرة في القيم الدفترية لصافي أصول المنشأة المقتناة قانونـاً قبـل عمليـة تجميـع الأعمال حتى لو تم قياس حقوق غير ذوي السيطرة بقيمتها العادلة في تـاريخ الاقتنـاء في اقتناءات آخري.

نصيب السهم فى الأرباح

أت٢٥ – ملغاة.

أت٢٦ – ملغاة.

أت٢٧ – ملغاة.

الاعتراف بأصول معينة مقتناة والتزامات معينة متكبدة (تطبيق الفقرات من"١٠" إلى"١٣")

عقود الإيجار التشغيلية

أت٢٨ – ملغاة.

أت٢٩ – ملغاة.

أت٣٠ – ملغاة.

الأصول غير الملموسة

أت٣١– على المنشأة المقتنية أن تعترف –بشكل منفصل عن الشهرة –بالأصول غير الملموسة المقتناة القابلة للتحديد في تجميع الأعمال . ويكون الأصل غير الملموس قـابلا للتحديـد إذا انطبقت عليه شروط قابلية الفصل أو شروط التعاقد القانوني.

أت٣٢– أن الأصل غير الملموس الذي تنطبق عليه شروط التعاقد القانوني يكون قـابلاً للتحديـد حتى لو كان الأصل غير قابل للتحويل أو الفصل عن المنشأة المقتنـاة أو عـن الحقـوق والالتزامات الأخرى .على سبيل المثال:

(أ) تستأجر المنشأة المقتناة مصنعاً بموجب عقد تأجير تشغيلي بشروط تفضيلية مقارنـة بشروط السوق .وتمنع شروط عقد الإيجار صـراحة نقـل عقـد الإيجـار (بـالبيع أو بالتأجير من الباطن). يعتبر المبلغ الذي فيه شروط عقد الإيجار مفـضلة مقارنـة مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البند أو بند مشابه له أصل غيـر ملمـوس تنطبق عليه شروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتـى لـو لم تستطع المنشأة المقتنية بيع أو نقل عقد الإيجار.

(ب) المنشأة المقتناة تمتلك وتدير محطة طاقة. تعتبر رخصة تشغيل محطة الطاقة هي أصل غير ملموس يفي بشروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة، حتى إذا كانت المنشأة المقتنية غير قادرة على البيع أو التحويل بشكل منفصل عن محطة الطاقة المقتناة. ويمكن للمنشأة المقتنية الاعتراف بالقيمة العادلة لرخصة التشغيل والقيمة العادلة لمحطة الطاقة كأصل منفرد لأغراض إعداد القوائم مالية إن كان العمر الإنتاجي لتلك الأصول متشابه.

(ج) تمتلك المنشأة المقتناة براءة اختراع تقنية. وقامت بترخيص البراءة للآخرين لاستخدامهم الحصري خارج السوق المحلي، مع تلقي نسبة معينة من الإيراد الأجنبي المستقبلي في مقابل الرخصة. ينطبق على كلٍ من براءة الاختراع واتفاقية الترخيص شروط التعاقد القانوني للاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة حتى لو كان من غير العملى بيع أو تبادل البراءة والرخصة ذاتا الصلة بصورة منفصلة عن بعضها.

أت٣٣- شروط القابلية للانفصال يعني أن يكون الأصل غير الملموس المقتني يمكن فصله أو تقسيمه عن المنشأة المقتناة، أو بيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلته سواء بمفرده أو مع عقد ذى صلة أو مع أصل قابل للتحديد أو التزام. ويفى الأصل غير الملموس الذي تكون المنشأة المقتنية قادرة على بيعه، ترخيصه أو تبادله بشئ آخر ذى قيمة بشروط الفصل حتى لو لم تكن المنشأة المقتنية تنوي بيعه أو ترخيصه أو استبداله. ويفى الأصل غير الملموس المقتني بشروط الفصل إذا كانت هناك معاملات تبادل لهذا النوع من الأصل أو نوع مشابه له حتى لو كانت هذه المعاملات غير متكررة وبغض النظر عن اشتراك المنشأة المقتنية فيها. مثلا، العملاء وقوائم المشتركين يتم ترخيصها دورياً ويعني هذا بشكل عام أن قوائم العملاء المقتناة تفي بشروط القابلية للفصل. وعلى الرغم من ذلك فان قوائم العملاء المقتناة في عملية تجميع أعمال تفي بشروط القابلية للفصل إذا كانت شروط السرية أو أي اتفاقيات أخري تمنع المنشأة من البيع أو التأجير أو غيرها من أشكال تبادل المعلومات عن عملاء المنشاة.

أت٣٤- الأصل غير الملموس غير القابل للفصل بشكل فردي عن المنشأة المقتناة أو المجمعة، يفي بشروط الفصل إن كان قابلاً للفصل مع عقد مرتبط أو مع أصل قابل للتحديد أو التزام.

الحقوق المعاد اقتناؤها

أت٣٥- كجزء من تجميع الأعمال، قد تستعيد المنشأة المقتنية حقًا منحته في السابق إلى المنشأة المقتناة، لاستخدام أصل أو أكثر من أصول للمنشأة المقتنية معترف بها أو غير معترف بها . ومن الأمثلة على مثل هذه الحقوق حق استخدام الاسم التجاري للمنشاة المقتنية بموجب اتفاقية حق امتياز أو حق استخدام تقنية فنية للمنشاة المقتنية بموجب اتفاقية ترخيص تكنولوجي. يعد الحق المعاد اقتناؤه أصلا غير ملموس قابل للتحديد تعترف به المنشأة المقتنية بشكل منفصل عن الشهرة. وتقدم الفقرة"٢٩"إرشادًا حول قياس الحق المعاد اقتناؤه وتقدم الفقرة"٥٥"إرشادًا عن المحاسبة اللاحقة للحق المعاد اقتناؤه.

أت٣٦- إذا كانت شروط العقد التي تؤدي إلى إعادة حق سبق اقتناؤه فى صالح أو فى غير صالح المنشأة مقارنة بشروط المعاملات الحالية للسوق، يجب على المنشأة المقتنية الاعتراف بمكسب أو خسارة التسوية، وتقدم الفقرة "أت٥٢"إرشادًا عن قياس مكسب أو خسارة تلك التسوية.

جموع القوى العاملة المجمعة والبنود الأخرى غير القابلة للتحديد

أت٣٧- تقوم المنشأة المقتنية بإدراج الشهرة ضمن قيمة الأصل غير الملموس المعاد اقتناؤه وغير القابل للتحديد اعتبارا من تاريخ الاقتناء. على سبيل المثال، قد تنسب المنشأة المقتنية قيمة لوجود تشكيلة من القوى العاملة بما يسمح للمنشأة المقتنية بالاستمرار في تشغيل أعمال المنشأة المقتناة من تاريخ الاقتناء. إن تشكيلة القوى العاملة لا تمثل رأس المال الفكري للعمالة الماهرة والمعرفة والخبرة التي يجلبها موظفو المنشأة المقتناة إلى مواقع عملهم لأن القوى العاملة ليست أصلا قابلا للتحديد ليتم الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، وأي قيمة تنسب إليها تدرج ضمن الشهرة.

أت٣٨- كما تقوم المنشأة المقتنية بإدراج أي قيمة تنسب إلى بنود لا تتأهل كأصول ضمن الشهرة في تاريخ الاقتناء. على سبيل المثال، قد تنسب المنشأة المقتنية قيمة ما إلى العقود المحتملة التي تتفاوض عليها الشركة المقتناة مع عملاء جدد مستقبليين في تاريخ

الاقتناء. لأن تلك العقود المحتملة ليست أصولا بحد ذاتها في تاريخ الاقتناء، فإن المنشأة المقتنية لا تعترف بها بشكل منفصل عن الشهرة. كما لا ينبغي على المنشأة المقتنية لاحقا إعادة تبويب قيمة تلك العقود من الشهرة لأجل أحداث تقع بعد تاريخ الاقتناء، وعلى الرغم من ذلك على المنشأة المقتنية تقييم الحقائق والظروف المحيطة بالأحداث التي تقع مباشرة بعد الاقتناء لتحديد ما إذا كان هناك أصل غير ملموس منفصل قابل للاعتراف به في تاريخ الاقتناء.

أت٣٩- بعد الاعتراف الأولى، على المنشأة المقتنية ان تعالج الأصول غير الملموسة المقتناة في تجميع الأعمال، وفقًا لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة". وعلى الرغم من ذلك وكما هو موضح في الفقرة"٣" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) فان المعالجة المحاسبية لبعض الأصول غير الملموسة المقتناة بعد الاعتراف الأولى تتم بالرجوع إلى معايير المحاسبة المصرية الأخرى.

أت٤٠- تحدد شروط القابلية للتحديد ما إذا تم الاعتراف بالأصل غير الملموس منفصلا عن الشهرة. وعلى الرغم من ذلك لا تقدم تلك الشروط إرشاداً لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس ولا تقيد الافتراضات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة للأصل غير الملموس .على سبيل المثال، تأخذ المنشأة المقتنية في اعتبارها الافتراضات التي يراعيها المشاركون فى السوق مثل توقعات تجديد عقود في المستقبل في قياس القيمة العادلة. وليس من الضروري للتجديدات نفسها أن تفي بشروط القابلية للتحديد. (ومع هذا راجع الفقرة"٢٩"، التي تضع استثناءً لمبدأ قياس القيمة العادلة للحقوق المعاد اقتناؤها والمعترف بها في تجميع الأعمال). وتقدم الفقرتان"٣٦" و"٣٧"من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) إرشادًا عن تحديد ما إذا كان يجب دمج الأصول غير الملموسة في بند منفرد مع أصول أخرى غير ملموسة أو ملموسة.

قياس القيمة العادلة لأصول معينة قابلة للتحديد وحقوق الأقلية/ الحصص غير لمسيطرة في المنشأة المقتناة (تطبيق الفقرات "١٨" و"١٩").

أصول بتدفقات نقدية غير مؤكدة (مخصصات التقييم)

أت٤١ – على المنشأة المقتنية ألا تعترف بمخصص تقييم منفصل – اعتبارا من تـــاريخ الاقتنـــاء– للأصول المقتناة في تجميع الأعمال التي يتم قياسها بقيمتها العادلة في تـــاريخ الاقتنـــاء، لأن تأثير عدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية يدرج ضمن قياس القيمـــة العادلـــة .علـــى سبيل المثال، لما كان هذا المعيار يتطلب من المنشأة المقتنية قيـــاس الأرصـــدة المدينـــة المقتناة – ويتضمن ذلك القروض- بقيمها العادلة في تاريخ اقتنائها، فإن المنشأة المقتنيـــة لا تعترف بتخصيص تقييم من فصل للتدفقات النقدية التعاقدية التي تعتبـــر غيـــر قابلـــة للتحصيل في ذلك التاريخ.

أصول ترتبط بعقود إيجار تشغيلية تكون فيها المنشأة المقتناة هي المؤجر

أت٤٢ – عند قياس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لأصل ما مثل مبنً أو براءة اختراع مرتبطـــة بعقد إيجار تشغيلي.

الأصول التي لا تنوي المنشأة المقتنية استخدامها أو تنـــوي اســـتخدامها بطريقـــة مختلفة عن الطريقة التي قد يستخدمها المشاركون في السوق.

أت٤٣ – قد تنوي المنشأة المقتنية ألا تقوم باستخدام الأصل غير المالي المقتني لأســـباب تنافـــسية أو غيرها، على سبيل المثال، أصل غير ملموس (بحث وتطوير). أو قد تنـــوي اســـتخدام الأصل بطريقة مختلفة عن الطريقة التي قد يستخدمها المشاركون في السوق. علـــى أي حال، على المنشأة المقتنية قياس الأصل بالقيمة العادلة المحددة وفقًا للاستخدام من قبـــل المشاركين الآخرين في السوق.

حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة

أت٤٤ – يتيح هذا المعيار للمنشأة المقتنية قياس الحقوق غير المسيطرة في المنشأة المقتناة بقيمتهـــا العادلة في تاريخ الاقتناء وأحيانًا تكون المنشأة المقتنية قادرة على قياس القيمـــة العادلـــة في تاريخ الاقتناء للحقوق غير المسيطرة على أساس أسعار السوق النشط لأسهم حقـــوق الملكية غير المحتفظ بها بواسطة المنشأة المقتنية. وعلى الرغم من ذلك وفـــي مواقـــف أخرى، قد لا تكون أسعار سوق نشطة متوفرة. ففي هذه المواقف، على المنشأة المقتنيـــة ان تقيس القيمة العادلة للحقوق غير المسيطرة باستعمال وسائل تقييم أخرى.

أت٤٥ – قد تختلف القيمة العادلة لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة والحقوق غير المسيطرة على أساس سعر السهم. ومن المرجح أن يكون الفرق الرئيسى هو إدراج علاوة للسيطرة في القيمة العادلة لكل سهم من حقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة، وعلى النقيض، إدراج خصم لعدم وجود السيطرة (أيضًا يشار إليه خصم الحقوق غير المسيطرة) في القيمة العادلة لكل سهم من أسهم الحقوق غير المسيطرة.

قياس الشهرة أو المكسب الناتج من عملية شراء بأسعار تفاوضية

قياس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق المنشأة المقتنية في المنشأة المقتناة باستخدام أساليب التقييم (تطبيق الفقرة"٣٣")

أت٤٦ – في تجميع الأعمال الذي يتم بدون تحويل مقابل، يجب على المنشأة المقتنية استبدال القيمة العادلة فى تاريخ الاقتناء لحقوقها في المنشأة المقتناة بالقيمة العادلة فى تاريخ الاقتناء للمقابل المحول لقياس الشهرة أو الربح من عملية شراء بأسعار تفاوضية (راجع الفقرات من"٣٢"إلى "٣٤"). وعلى المنشأة المقتنية قياس القيمة العادلة لحقوقها في المنشأة المقتناة في تاريخ الاقتناء باستخدام أسلوب أو أكثر للتقييم ملائم في هذه الظروف والتي تتوفر فيها البيانات الكافية. وفي حالة استخدام أكثر من أسلوب تقييم، فعلى المنشأة المقتنية تقييم نتائج هذه الأساليب، مع الأخذ في الاعتبار درجة ارتباط المدخلات المستخدمة بالموضوع ودرجة الاعتماد عليها ومدى توافر البيانات.

اعتبارات خاصة في تطبيق طريقة الاقتناء لتجميع منشآت تشاركية Mutual entities (تطبيق الفقرة"٣٣").

أت٤٧ – عندما يتم تجميع منشأتين تشاركيتين معا، قد تكون القيمة العادلة لحقوق الملكية أو العضوية في المنشأة المقتناة (أو القيمة العادلة للمنشأة المقتناة) أكثر قابلية للقياس من القيمة العادلة لحقوق الأعضاء التي تنقله االمنشأة المقتنية . في هذه الحالة، تتطلب الفقرة"٣٣"من المنشأة المقتنية أن تحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق ملكية المنشأة المقتناة بدلا من القيمة العادلة لحقوق ملكية المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء المحولة كمقابل. بالإضافة لذلك، تعترف المنشأة المقتنية في تجميع المنشآت التشاركية بصافي أصول المنشأة المقتناة كإضافة مباشرة على رأس المال أو حقوق ملكية في قائمة المركز المالي وليست إضافة على الأرباح المرحلة وهي بذلك تتسق مع الطريقة التي تطبق بها طريقة الاقتناء في أنواع أخرى من المنشآت.

أت٤٨–على الرغم من تشابه ما تتمتع المنشآت التشاركية بمزايا خاصة ومميزة من أنشطة الأعمال الأخرى تنشأ بشكل رئيسي لأن أعضاءهما كليهما عملاء وأصحاب عمل . ويتوقع أعضاء المنشآت التشاركية بشكل عام تلقي منافع مقابل عضويتهم، غالبًا ما تكون على شكل رسوم مخفضة مقابل السلع والخدمات أو نسبة توزيعات الأسهم . أن حصة توزيعات الأسهم المخصصة لكل عضو غالبا تبني على مقدار الأعمال التي أنجزها العضو أثناء السنة مع المنشأة التشاركية.

أت٤٩– ينبغي أن يشمل قياس القيمة العادلة في المنشأة التشاركية افتراضات حول ما يجريه المشارك في السوق لمنافع الأعضاء المستقبلية بالإضافة إلى أى افتراضات أخرى ملائمة يجريها المشارك في السوق بخصوص المنشأة التشاركية، على سبيل المثال، يمكن استخدام أسلوب القيمة الحالية في تحديد القيمة العادلة المنشأة التشاركية . إن التدفقات النقدية المستخدمة كمدخلات في النموذج المستخدم يجب أن تكون على أساس التدفقات النقدية المستقبلية والتي من المرجح أن تعكس خصومات كمنافع للأعضاء مثل الرسوم المخفضة المفروضة على السلع والخدمات.

تحديد ما يعتبر جزءاً من معاملة تجميع الأعمال (تطبيق الفقرتين "٥١"و"٥٢")

أت٥٠– لتحديد ما إذا كانت المعاملة جزءا من التبادل مقابل المنشأة المقتناة أو أن المعاملة منفصلة عن تجميع الأعمال، على المنشأة المقتنية الأخذ في الاعتبار العوامل التالية التي لا تعتبر مطلقة ولا قاطعة بشكل منفرد:

(أ) أسباب المعاملة – ان فهم أسباب تجميع الأطراف (المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة ومالكيها وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين ووكلائهم) في معاملة خاصة أو ترتيب خاص قد يوفر توضيحاً عما إذا كانت تلك المعاملة جزءاً من المقابل المحول والأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة، على سبيل المثال، إذا تم ترتيب معاملة بشكل رئيسي لمنفعة المنشأة المقتنية أو لمنفعة المنشأة المجمعة بدلا من منفعة المنشأة المقتناة أو مالكيها السابقين قبل عملية التجميع، فإن ذلك الجزء من السعر المدفوع للمعاملة (وأي أصول أو التزامات ذات علاقة) من غير المرجح أن يكون جزءاً من التبادل مقابل المنشأة المقتناة. وعليه فإن على المنشأة المقتنية أن تعالج ذلك الجزء بشكل منفصل عن تجميع الأعمال.

(ب) من أنشأ المعاملة – قد يوفر فهم من أنشأ المعاملة توضيح ما إذا كانت تعتبر جزءاً من التبادل مقابل المنشأة المقتناة .أنشأته على سبيل المثال، قد تكون المعاملة أو حدث آخر قامت به المنشأة المقتنية بهدف تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة مع قليل من المنافع أو عدم وجودها للمنشأة المقتناة أو لمالكيها السابقين قبل التجميع . على الجانب الآخر، من غير المرجح أن تكون المعاملة أو الترتيبات التي شرعت فيها المنشأة المقتناة أو مالكيها السابقين لمنفعة المنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة ومن المرجح أن تكون جزءاً من عملية تجميع الأعمال.

(ج) توقيت المعاملة – قد يوفر توقيت المعاملة توضيح ما إذا كانت المعاملة جزءاً من التبادل مقابل المنشأة المقتناة. على سبيل المثال، معاملة بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة التي تحدث خلال مفأوضات على شروط تجميع الأعمال ربما تمت المشاركة فيها بعد تفكير متأنٍ لعملية تجميع الأعمال لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة المقتنية أو المنشأة المجمعة. عندئذ من المتوقع ان تحصل المنشأة المقتناة أو مالكيها السابقين قبل التجميع القليل من المنافع أو قد لا يحصلوا على أية منافع في هذه المعاملة فيما عدا المنافع التي تحصل عليها كجزء من المنشاة المجمعة.

التسوية الفعالة للعلاقة القائمة قبل التجميع بين المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة في تجميع الأعمال (تطبيق الفقرة"٥٢أ").

أت٥١– قد يكون بين كل من المنشأة المقتنية والمنشأة المقتناة علاقة قائمة قبل اتخاذ قرار تجميع الأعمال، يشار إليها"علاقة قائمة قبل التجميع" قد تكون العلاقة القائمة قبل التجميع علاقة تعاقدية (على سبيل المثال، مورد وعميل أو مرخص ومرخص له أو غير تعاقدية) (على سبيل المثال، المدعى المدعى عليه).

أت٥٢– إذا تضمنت عملية تجميع الأعمال تسوية العلاقة القائمة قبل التجميع، تعترف المنشأة المقتنية بالمكسب أو الخسارة، وتقاس كما يلي:

(أ) العلاقة غير التعاقدية (مثل قضية) القائمة قبل التجميع تقاس بالقيمة العادلة.

(ب) بالنسبة للعلاقة التعاقدية القائمة قبل التجميع، تقاس بـــ (١) أو (٢) أدناه أيهما أقل:

(١) المبلغ الذي يكون فيه العقد فى مصلحة أو فى غير مصلحة المنشأة المقتنية عند مقارنته مع شروط معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود شبيهه. (العقد فى غير مصلحة المنشأة هو عقد شروطه غير تفضيلية وفقًا لشروط السوق الحالية. وليس بالضرورة أن يكون العقد مجحفا والذي تكون فيه التكاليف التى لا يمكن تفاديها والناتجة عن مواجهة الالتزامات الواردة بالعقد تزيد عن المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من خلال ذلك العقد).

(٢) مبلغ أي تسوية مذكورة في العقد المتوفر للطرف المقابل والذي يعتبر بالنسبة له عقد فى غير مصلحته .

إذا كان (٢) أقل من (١)، يدرج الفرق كجزء من محاسبة تجميع الأعمال .

قد يعتمد مبلغ المكسب أو الخسارة المعترف به جزئياً على ما إذا كانت المنشأة المقتنية قد اعترفت سابقًا بأصل أو التزام ذو صلة ولذلك قد يختلف المكسب أو الخسارة المثبتة عن المبلغ المحسوب بتطبيق المتطلبات المذكورة أعلاه.

أت٥٣– العلاقة القائمة قبل التجميع قد تكون عقدًا تعترف به المنشأة المقتنية على أنه حق أعيد اقتناؤه. إذا احتوي العقد على شروط فى مصلحتها أو فى غير مصلحتها مقارنا بتسعير معاملات السوق الحالية لنفس البنود أو بنود مشابهة، تعترف المنشأة المقتنية بشكل منفصل عن تجميع الأعمال، بالمكسب أو الخسارة للتسوية الفعالة للعقد المقاس وفقًا للفقرة"٥٢ (ب) ".

ترتيبات المدفوعات المحتملة للموظفين أو المساهمين (تطبيق الفقرة"٥٢ (ب) ")

أت٥٤– سواء كانت الترتيبات للمدفوعات المحتملة للموظفين أو المساهمين، هي مقابل محتمل في تجميع الأعمال أو كانت معاملات منفصلة فإن ذلك يعتمد على طبيعة هذه الترتيبات. وقد يكون من المفيد عند تقييم طبيعة الترتيب فهم أسباب احتواء اتفاقية الاقتناء على نص للمدفوعات المحتملة، ومن شرع بالترتيب ومتى أبرمت الأطراف هذه الترتيبات.

أت٥٥- إن لم يكن من الواضح إن كان ترتيب المدفوعات للموظفين أو المساهمين جزءاً من التبادل في مقابل المنشأة المقتناة أو أنها معاملة منفصلة عن تجميع الأعمال، فعلى المنشأة المقتنية الأخذ في الاعتبار المؤشرات التالية:

(أ) استمرار التوظيف: يمكن أن تكون شروط استمرار الوظيفة التي يضعها المساهمون الذين أصبحوا موظفين أساسيين مؤشراً لجوهر ترتيب المقابل المالي المحتمل. ويمكن إدراج الشروط المتعلقة باستمرار الوظيفة في اتفاقية التوظيف أو اتفاقية الاقتناء أو غيرها من الوثائق .

ترتيب المقابل المالي المحتمل الذي يتم فيه مصادرة المدفوعات تلقائيا إذا إنتهى التوظيف يعتبر بمثابة أتعاب عن خدمات ما بعد التجميع. وتشير الترتيبات التي لا تتأثر فيها المدفوعات المحتملة بإلغاء التوظيف إلى أن الدفعات المحتملة هي مقابل إضافي وليس بدلات.

(ب) فترة التوظيف المستمر: إذا توافقت فترة التوظيف المطلوبة معاً وكانت أطول من فترة السداد المحتمل، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن المدفوعات المحتملة في الحقيقة هي أتعاب أو مكافأة.

(ج) مستوى الأتعاب أو المكافأ: قد تشير المواقف التي يكون فيها أتعاب أو مكافأة الموظف –بدون المدفوعات المحتملة –على مستوى معقول مقارنة مع بدلات الموظفين الأساسيين الآخرين في المنشأة المجمعة، إلى أن المدفوعات المحتملة هي مقابل مادي إضافي وليست أتعاباً أو مكافأة.

(د) مدفوعات إضافية للموظفين: المساهمين الذي لم يصبحوا موظفين يحصلون على مدفوعات محتملة على أساس السهم تكون اقل من المساهمين الذين أصبحوا موظفين في المنشأة المجمعة، تلك الحقيقة تشير إلى أن المبلغ الإضافي للمدفوعات المحتملة إلى المساهمين الذين أصبحوا موظفين هي أتعاب أو مكافأة.

(هـ) عدد الأسهم المملوكة: نسبة الأسهم المملوكة من قبل المساهمين الذين ظلوا موظفين أساسيين قد يكون مؤشرًا على جوهر ترتيب المقابل المادي المحتمل. على سبيل المثال، المساهمون الذين يملكون تقريبا كل الأسهم في المنشأة المقتناة واستمروا كموظفين أساسيين، فإن تلك الحقيقة قد تشير إلى أن الترتيب من حيث الجوهر،

هو ترتيب نصيب من الأرباح يهدف لتقديم أتعاب أو مكافآت عن خدمات ما قبل التجميع. بدلا من ذلك، إذا كان المساهمون الذين استمروا كموظفين رئيسيين يمتلكون فقط عددا قليلا من الأسهم في المنشأة المقتناة وحصل كافة المساهمين على نفس قيمة المقابل المحتمل على أساس السهم، فإن تلك الحقيقة قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة هي مقابل إضافي. وينبغي الأخذ في الاعتبار حقوق ملكية ما قبل الاقتناء التي يحتفظ بها أطراف مرتبطة بالمساهمين الذين استمروا كموظفين رئيسيين مثل أفراد العائلة.

(و) العلاقة بالتقييم: إذا كان المقابل المبدئي المحول في تاريخ الاقتناء يقوم على أساس الحد الأدنى من المدى المقرر في تقييم المنشأة المقتناة والمعادلة المحتملة المتعلقة بمنهج التقييم، تلك الحقيقة تؤيد أن المدفوعات المحتملة تعتبر مقابل مادي إضافي. وعلى الجانب الأخر، إن كانت معادلة المدفوعات المحتملة متسقة مع الترتيبات السابقة من الربح، فإن تلك الحقيقة تشير إلى أن جوهر الترتيب هو تقديم أتعاب أو مكافآت.

(ز) معادلة تحديد المقابل: قد تساعد المعادلة المستعملة في تحديد المدفوعات المحتملة في تقييم جوهر الترتيب. على سبيل المثال، إذا تحددت المدفوعات المحتملة على أساس مضاعف الربحية، فإن ذلك قد يؤيد أن الالتزام هو مقابل محتمل في تجميع الأعمال وأن المقصود من المعادلة هو تحديد أو مراجعة القيمة العادلة للمنشأة المقتناة .وعلى العكس، قد تشير المدفوعات المحتملة والتي هي نسبة محدده من الأرباح، إن الالتزام تجاه الموظفين هو ترتيب نصيب من الأرباح من اجل تعويض الموظفين مقابل الخدمات التي تم اداؤها.

(ح) اتفاقيات وموضوعات أخرى: ان شروط الترتيبات الأخرى مع المساهمين (مثل اتفاقية عدم المنافسة، عقود إدارية تنفيذية، عقود استشارية، اتفاقيات عقود إيجار عقارات) ومعالجة ضريبة الدخل عن المدفوعات المحتملة، قد تشير إلى أن المدفوعات المحتملة تنسب إلى شيء آخر غير المقابل للمنشأة المقتناة .على سبيل المثال، فيما يتعلق بالاقتناء، قد تدخل المنشأة المقتنية في اتفاقية تأجير عقارات مع مساهم بائع مهم . وإذا كانت مدفوعات الإيجار المحددة في العقد أقل من السوق بشكل ملحوظ، فان بعض أو كافة المدفوعات المحتملة للمؤجر (المساهم البائع)

والتي تتطلبها اتفاقية منفصلة للمدفوعات المحتملة تكون في جوهرها مدفوعات لاستخدام العقارات المستأجرة التي ينبغي على المنشأة المقتنية أن تعترف بها بشكل منفصل في قوائمها المالية بعد التجميع .وبخلاف ذلك، إذا حدد عقد الإيجار مدفوعات إيجار تتسق مع شروط السوق للعقارات المؤجرة، فقد تكون اتفاقية المدفوعات المحتملة للمساهم البائع مقابل محتمل في تجميع الأعمال.

المكافآت المدفوعة المبنية على الأسهم الخاصة بالمنشأة المقتنية المتبادلة مقابل مكافآت موظفى المنشأة المقتناة (تطبيق الفقرة"٥٢ (ب) ")

أت٥٦- قد تبادل المنشأة المقتنية المكافآت المدفوعة المبنية على أسهم (استبدالاً لمكافآت) مقابل مكافآت موظفى المنشأة المقتناة. وتعالج التبادلات الخاصة بخيارات الأسهم أو المكافآت الأخرى المدفوعة المبنية على الأسهم المرتبطة بتجميع الأعمال محاسبيًا على أنها تعديلات على المكافآت المدفوعة المبينة على أسهم وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم". وإذا قامت المنشأة المقتنية باستبدال مكافآت المنشأة المقتناة، فإن كل أو جزء من القياس على أساس السوق لمكافآت المنشأة المقتناة المستبدلة يتم إدراجه في قياس المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال، وتوفر الفقرات من "أت٥٧ " إلى "أت ٦٢ " إرشادات حول كيفية تخصيص القياس على أساس السوق. لكن فى الحالات التى تنتهي فيها مكافآت المنشأة المقتناه نتيجة لتجميع الأعمال وإذا استبدلت المنشأة المقتنية تلك المكافآت فى الوقت الذي لا يتعين عليها القيام بذلك، فيتم الاعتراف بجميع القياسات على أساس السوق للمكافآت المستبدلة على أنها تكلفة تعويض فى القوائم المالية لما بعد الإندماج وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩). ويمكن القول بناء على ذلك إن أى من القياسات على أساس السوق لتلك المكافآت ستكون ضمن قياس المقابل المادي المحول فى تجميع الأعمال. وتكون المنشأة المقتنية ملزمة باستبدال مكافآت المنشأة المقتناة إذا كان لدى المنشأة المقتناة أو موظفيها القدرة على فرض عملية التبادل. على سبيل المثال –لأغراض تطبيق هذه الفقرة –تلتزم المنشأة المقتنية بتبادل مكافآت المنشأة المقتناة إذا كان التبادل مطلوبًا بمقتضى:

(أ) شروط اتفاقية الاقتناء.

أو (ب) شروط مكافآت المنشأة المقتناة.

أو (ج) القوانين أو التشريعات المطبقة.

أت٥٧- لتحديد الجزء من المكافأة المستبدلة الذي يعتبر جزءاً من المقابل المحول للمنشأة المقتناة والجزء الذي يعتبر أتعاباً ومكافآت عن خدمات ما قبل التجميع، فعلى المنشأة المقتنية قياس كل من المكافآت المستبدلة الممنوحة من المنشاة المقتنية ومكافآت المنشأة المقتناة اعتبارا من تاريخ الاقتناء وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم". ويتساوى الجزء من القياس على أساس السوق للمكافآت المستبدلة والذي يعتبر جزءاً من المقابل المحول للمنشأة المقتناة مع الجزء من مكافأة المنشأة المقتناة الذي ينسب لخدمات ما قبل التجميع.

أت٥٨- ويحسب الجزء من المكافأة المستبدلة المنسوبة لخدمات ما قبل التجميع على أنه القياس المبني على أساس السوق لمكافأة المنشأة المقتناة مضروباً في نسبة الجزء من فترة الاستحقاق المستكملة حتى إجمالي فترة الاستحقاق أو فترة الاستحقاق الأساسية لمكافأة المنشأة المقتناة أيهما أكبر. وفترة الاستحقاق هي الفترة التي يجب خلالها استيفاء كافة شروط الاستحقاق المحددة. وقد تم تحديد شروط الاستحقاق في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩).

أت٥٩- الجزء من المكافأة المستبدلة غير المكتسب المنسوب لخدمات ما بعد التجميع، وبالتالي معترف به كتكلفة أتعاب أو مكافآت في القوائم المالية بعد التجميع يساوي إجمالي القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة ناقصا المبلغ المنسوب لخدمات ما قبل التجميع. وعليه، فأي فائض في القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة عن القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المستبدلة للمنشأة المقتناة تنسبه المنشأة المقتنية لخدمات ما بعد التجميع وتعترف بالفائض كتكلفة أتعاب أو مكافآت في القوائم المالية بعد التجميع.

وعلى المنشأة المقتنية أن تنسب جزءاً من المكافأة المستبدلة لخدمات ما بعد التجميع إذا احتاجت لخدمات ما بعد التجميع، بغض النظر عما إذا كان الموظفون قد قدموا كافة الخدمات المطلوبة لمنشأتهم المقتناة للاستحقاق قبل تاريخ الاقتناء أم لا.

أت٦٠- الجزء غير المكتسب من المكافأة المستبدلة المنسوب لخدمات ما قبل التجميع، بالإضافة إلى الجزء المنسوب لخدمات ما بعد التجميع، يعكس أفضل تقدير متوفر لعدد المكافآت المستبدلة المتوقع استحقاقها.على سبيل المثال، إذا كان القياس المبني على أساس القيمة

السوقية لجزء من المكافأة المستبدلة المنسوبة إلى خدمات ما قبل التجميع هي١٠٠ وتتوقع المنشأة المقتنية أن فقط ٩٥ % من المكافأة تستحق، فإن المبلغ المدرج ضمن المقابل المحول في تجميع الأعمال هو ٩٥، وتنعكس التغيرات في العدد المقدر من المكافآت المستبدلة المتوقعة للاستحقاق في تكلفة أتعاب ومكافآت الفترات التي يحدث فيها تغيرات أو إنهاء حقوق والتي ليست تعديلاً على المقابل المادي المحول في تجميع الأعمال. وبنفس الطريقة، تعالج آثار الأحداث الأخرى مثل تعديلات أو نتائج نهائية للمكافآت مرتبطة بشروط أداء تقع بعد تاريخ الاقتناء وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم"، عند تحديد تكلفة أتعاب ومكافآت الفترة التي يقع بها الحدث.

أت٦١– تنطبق نفس متطلبات تحديد الجزء من المكافأة المستبدلة المنسوب لخدمات ما قبل وما بعد التجميع بغض النظر عما إذا كانت المكافأة المستبدلة مبوبة كالتزام أو أداة حقوق ملكية وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم". ويتم الاعتراف بكافة التغيرات في القياس المبني على أساس القيمة السوقية للمكافأة المبوبة كالتزامات بعد تاريخ الاقتناء وما يرتبط به من آثار ضريبة الدخل في القوائم المالية للمنشأة المقتنية لما بعد التجميع في الفترة (الفترات) التي يقع بها التغير.

أت٦٢– يتم الاعتراف بآثار ضريبة الدخل للمكافآت المستبدلة للمدفوعات المبنية على أسهم، وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل."

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التى يتم تسويتها بحقوق الملكية للمنشأة المقتناة

أت٦٢أ– يمكن أن يكون لدى المنشأة المقتناة معاملات مدفوعات مبنية على أسهم غير مسددة ولا تقوم المنشأة المقتنية باستبدالها بمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم الخاصة بها. وفى حال استحقاقها، تكون معاملات المدفوعات المبنية على أسهم الخاصة بالمنشأة المقتناة هى جزء من الحقوق غير المسيطرة فى المنشأة المقتناة وتقاس بقيمتها السوقية. وفى حال عدم استحقاقها، فإنها تقاس بقيمتها السوقية كما لو كان تاريخ الاقتناء هو تاريخ المنح وفقاً للفقرتين "١٩" و"٣٠".

أت٦٢ب- إن المقياس السوقى لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم غير المستحقة يتم تخصيصه للحقوق غير المسيطرة على أساس النسبة المستكملة من فترة الاستحقاق إلى إجمالي فترة الاستحقاق وفترة الاستحقاق الأصلية لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم، أيهما أطول. فى حين يتم تخصيص الرصيد إلى الخدمة بعد التجميع.

معايير المحاسبة المصرية الأخرى التي تقدم إرشادات حول القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية (تطبيق الفقرة"٥٤")

أت٦٣- تشمل الأمثلة على معايير المحاسبة المصرية التي تقدم إرشادًا عن القياس اللاحق والمعالجة المحاسبية للأصول المقتناة والالتزامات المتكبدة في تجميع الأعمال:

(أ) يصف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة"، معالجة الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والمقتناة في تجميع الأعمال. وتقوم المنشأة المقتنية بقياس الشهرة بالقيمة المعترف بها في تاريخ الاقتناء مطروحًا منها أي خسائر اضمحلال مجمعة. ويصف معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول "المعالجة المحاسبية لخسائر اللاضمحلال.

(ب) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين" إرشادًا عن المعالجة المحاسبية اللاحقة لعقد التأمين المقتني في تجميع الأعمال.

(ج) يصف معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصول الضريبية المؤجلة (بما في ذلك أصول الضريبة المؤجلة غير المعترف بها) والالتزامات المقتناة في تجميع الأعمال.

(د) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على اسهم" إرشادًا عن القياس والمعالجة اللاحقة للجزء من مدفوعات المكافآت المستبدلة المبنية على أسهم التي تصدرها المنشأة المقتنية وتنسب إلى خدمات الموظفين المستقبلية.

(ﻫ) يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجملة" إرشادًا عن معالجة التغيرات في حقوق ملكية المنشأة الأم في المنشأة التابعة بعد الحصول على السيطرة.

إفصاحات (تطبيق الفقرتين"٥٩"و"٦١")

أت٦٤– لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة"٥٩"، على المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال تحدث خلال الفترة المالية:

(أ) اسم ووصف المنشأة المقتناة.

(ب) تاريخ الاقتناء.

(ج) نسبة تصويت أدوات حقوق الملكية المقتناة.

(د) الأسباب الرئيسية لتجميع الأعمال ووصف كيفية حصول المنشأة المقتنية على السيطرة.

(ﻫ) وصف كيفي للعوامل التي تشكل الشهرة المعترف بها، على سبيل المثال، التناغم المتوقع من دمج أعمال المنشاة المقتناة والمنشاة المقتنية، والأصول غير الملموسة والتي لا تنطبق عليها شروط الاعتراف المنفصل والعناصر الأخرى.

(و) القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لإجمالي المقابل المحول والقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لكل نوع رئيسي من المقابل مثل:

(١) النقدية.

و (٢) الأصول الأخرى الملموسة وغير الملموسة، وتشمل اعمال المنشأة المقتنية أو شركاتها التابعة.

و (٣) الالتزامات المتكبدة، على سبيل المثال، التزام عن المقابل المادي المحتمل.

و (٤) حقوق ملكية المنشأة المقتنية ويتضمن ذلك عدد الأدوات أو الحقوق الصادرة أو القابلة للإصدار وطريقة تحديد القيمة العادلة لتلك الأدوات أو الحقوق.

(ز) بالنسبة لترتيبات المقابل المادي المحتمل والأصول التعويضية:

(١) المبلغ المعترف به في تاريخ الاقتناء.

و (٢) وصف لترتيبات وأساس تحديد مقدار المدفوعات.

و (٣) تقدير مجموعة من النتائج (بدون خصم) أو إذا تعذر تقدير مدى الإفصاح عن تلك الحقيقة وأسباب تعذر تقديرها. وإذا كان الحد الأقصى للمدفوعات غير محدود فعلى المنشأة المقتنية الإفصاح عن تلك الحقيقة.

(ح) بالنسبة للمديونيات المقتناة:

(١) القيمة العادلة للمديونيات.

و (٢) إجمالي القيمة التعاقدية للمديونيات.

و (٣) أفضل تقدير في تاريخ الاقتناء للتدفقات النقدية التعاقدية التي لا يتوقع تحصيلها.

ويتم تقديم الإفصاح لكل نوع رئيسي من المديونيات كالقروض والتأجير التمويلي المباشر وأية انواع أخرى للمديونيات.

(ط) المبالغ المعترف بها اعتبارا من تاريخ الاقتناء لكل نوع من الأصول المقتناة والالتزامات والالتزامات المحتملة.

(ي) لكل التزام محتمل تم الاعتراف به وفقًا للفقرة"٢٣"، يتم الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرة"٨٥"من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة. وإذا لم يتم الاعتراف بالالتزام المحتمل بسبب عدم القدرة على قياس قيمته العادلة بشكل موثوق به، تفصح المنشأة المقتنية عن:

(١) المعلومات المطلوبة في الفقرة"٨٦"من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

و (٢) أسباب عدم القدرة على قياس الالتزام.

(ك) المبلغ الإجمالي للشهرة المتوقع خصمه لأغراض ضريبية.

(ل) المعاملات المعترف بها بشكل منفصل عن اقتناء الأصول وتكبد الالتزامات في تجميع الأعمال وفقًا للفقرة"٥١": –

(١) وصف لكل معاملة.

و (٢) كيفية معالجة المنشأة المقتنية كل معاملة.

و (٣) المبالغ المعترف بها لكل معاملة وفي أي بند يتم إدراجها في القوائم المالية.

و (٤) إن كانت المعاملة تسوية فعالة لعلاقة قائمة سابقاً، والطريقة المستعملة في تحديد مبلغ التسوية .

(م) الإفصاح عن المعاملات التي تم الاعتراف بها بشكل منفصل وفقا لما تتطلبه الفقرة" (ط) "ينبغي أن يشمل، مبلغ التكاليف المتعلقة بالاقتناء وبشكل منفصل مبلغ تلك التكاليف المعترف بها كمصروفات والبند أو البنود وفي قائمة الدخل والتي تم الاعتراف فيها بتلك المصاريف. ويتم الإفصاح أيضا عن مبلغ أية تكاليف إصدار لم يتم الاعتراف بها كمصروف بالإضافة إلى الإفصاح عن كيفية الاعتراف بها.

(ن) عن عملية الشراء التفاوضية (راجع الفقرة من "٣٤" إلى "٣٦"): –

(١) مبلغ أي ربح معترف به وفقاً للفقرة"٣٤"والبند في قائمة الدخل الذي تم فيه الاعتراف بالمكسب.

و (٢) وصفا لأسباب المعاملة التي ينتج عنها المكسب.

(س) لكل تجميع أعمال تحتفظ فيه المنشأة المقتنية بأقل من١٠٠% من حقوق حق الملكية في تاريخ الاقتناء:

(١) مبلغ حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة في المنشأة المقتناة المعترف به في تاريخ الاقتناء وأساس قياس ذلك المبلغ.

و (٢) لكل حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة المقاسة بالقيمة العادلة، أساليب التقييم والنموذج الأساسي للمدخلات المستخدمة في تحديد تلك القيمة.

(ص) في تجميع الأعمال الذي يتم على مراحل:

(١) القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحقوق الملكية في المنشأة المقتناة التي تحتفظ بها المنشأة المقتنية مباشرة قبل تاريخ الاقتناء.

و (٢) مبلغ أي مكسب أو خسارة معترف بها نتيجة لإعادة قياس القيمة العادلة لحقوق الملكية في المنشاة المقتناة التي احتفظت بها المنشأة المقتنية قبل تجميع الأعمال (راجع الفقرة"٤٢") والبند الذي تم الاعتراف فيه بالمكسب أو الخسارة في قائمة الدخل.

(ع) المعلومات التالية:

(١) مبالغ إيرادات وأرباح أو خسائر المنشأة المقتناة منذ تاريخ الاقتناء مدرجة في قائمة الدخل للفترة المالية.

و (٢) إيرادات وأرباح أو خسائر المنشأة المجمعة للفترة المالية الحالية .كما لو كان تاريخ الاقتناء لجميع عمليات تجميع الأعمال الواقعة خلال السنة هو بداية السنة المالية.

إذا كان الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة في هذه الفقرة الفرعية غير ممكن عمليا، تقوم المنشأة المقتنية بالإفصاح عن تلك الحقيقة مع تفسير سبب اعتبار الإفصاح عن تلك المعلومات غير ممكن عمليا.

ويستخدم هذا المعيار عبارة "غير ممكن عمليا "بنفس معناها الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٥)" السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

أت٦٥- بالنسبة لتجميعات الأعمال غير الهامة التي تحدث أثناء الفترة المالية والتي تكون هامة عند تجميعها مع بعض، على المنشأة المقتنية الإفصاح عن إجمالي المعلومات المطلوبة في الفقرة"أت٦٤ (هـ) و(ع) ".

أت٦٦- إذا كان تاريخ الاقتناء لتجميع الأعمال بعد نهاية الفترة المالية ولكن قبل إصدار القوائم المالية، تفصح المنشأة المقتنية عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة "أت٦٤"إلا إذا كانت المعالجة الأولية لتجميع الأعمال لم تكن قد اكتملت بعد في الوقت الذي تم فيه إصدار القوائم المالية. في هذا الموقف على المنشاة المقتنية وصف أي من الافصاحات تعذر الإفصاح عنها وأسباب تعذر الإفصاح.

أت٦٧- لتحقيق هدف الفقرة"٦١"، على المنشأة المقتنية ان تفصح عن المعلومات التالية لكل عملية تجميع أعمال هامة أو إجمالي العمليات الفردية لتجميع الأعمال غير الهامة والتي تكون هامة عند تجميعها معاً:

(أ) إذا كانت المعالجة الأولية لتجميع الأعمال لم تكتمل بعد (راجع الفقرة"٤٥") لأصول معينة أو التزامات أو حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة أو بنود المقابل المادي وبالتالي فقد تم تحديد المبالغ المعترف بها في القوائم المالية لتجميع الأعمال فقط بشكل مؤقت:

(١) أسباب عدم اكتمال المعالجة الأولية لتجميع الأعمال

و (٢) الأصول والالتزامات وحقوق الملكية أو بنود المقابل المادي غير المكتمل معالجتها.

و (٣) طبيعة ومبلغ أي تعديلات على فترة القياس المعترف بها خلال الفترة المالية وفقًا للفقرة"٤٩".

(ب) لكل فترة مالية بعد تاريخ الاقتناء وحتى تتمكن المنشأة من جمع أو بيع أو بالتالي خسارة الحق في أصل المقابل المحتمل أو حتى تسوي المنشأة الالتزام المقابل المحتمل أو إلغاء الالتزام أو انتهاء فترة سريانه:

(١) أي تغيرات في المبالغ المعترف بها، بما في ذلك أي فروقات ناشئة عن التسوية.

و (٢) أي تغيرات في مدى النتائج (غير المخصومة) وأسباب تلك التغيرات.

و (٣) تقنيات التقييم ونموذج المدخلات المستعمل في قياس المقابل المادي المحتمل.

(ج) بالنسبة للالتزامات المحتملة المعترف بها في تجميع الأعمال، على المنشأة المقتنية الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرتين"٨٤"و"٨٥"من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) لكل نوع من المخصصات.

(د) تسوية مبلغ الشهرة المسجل في بداية ونهاية الفترة المالية وإظهار التالي بشكل منفصل:

(١) إجمالي مبلغ ومجمع خسائر الاضمحلال في بداية الفترة المالية

(٢) الشهرة الإضافية المعترف بها خلال الفترة المالية، باستثناء الشهرة المدرجة في المجموعة الجاري التخلص منها والتي عند الاقتناء تفي بشروط التبويب على أنها محتفظ بها لغرض البيع وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

(٣) التعديلات الناتجة عن الاعتراف اللاحق بالأصول الضريبية المؤجلة أثناء الفترة المالية وفقًا للفقرة"٦٧"

(٤) الشهرة المدرجة في المجموعة الجاري التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) والشهرة غير المعترف بها أثناء الفترة المالية دون إدراجها في المجموعة الجاري التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع.

(٥) خسائر الاضمحلال المعترف بها أثناء الفترة المالية وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الذي يتطلب الإفصاح عن معلومات عن المبلغ الممكن استرداده واضمحلال الشهرة بالإضافة إلى هذا المتطلب.

(٦) صافي فروق سعر الصرف الناشئة أثناء الفترة المالية وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية".

(٧) أي تغيرات أخرى في القيمة الدفترية المسجلة أثناء الفترة المالية.

(٨) إجمالي مبلغ ومجمع الخسائر الناتجة عن الاضمحلال في القيمة في نهاية الفترة المالية.

(هـ) مبلغ وتوضيح لأي مكسب أو خسارة تم الاعتراف بها في الفترة المالية الحالية في كلتا الحالتين:

(١) تتعلق بالأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات المحتملة في تجميع الأعمال الذي تم تنفيذه في الفترة المالية الحالية أو السابقة.

و (٢) تكون بالحجم والطبيعة أو الحدث بحيث يكون الإفصاح فيها ملائما لفهم القوائم المالية الخاصة بالمنشاة المجمعة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠)

القوائم المالية الدورية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠)
القوائم المالية الدورية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠)

القوائم المالية الدورية

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى توصيف الحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية وأيضاً إلى توصيف أسس الاعتراف والقياس المحاسبى بالقوائم المالية الدورية الكاملة أو المختصرة، وتحسن القوائم المالية الموثوق بها والتى تصدر فى أوقات مناسبة يحسن من قدرة المستثمرين والدائنين وغيرهم على تفهم مقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية وكذلك تفهم مركزها المالي وموقف السيولة بها.

نطاق المعيار

١- لا يحدد هذا المعيار المنشآت الملزمة بنشر القوائم المالية الدورية، ولا مدى دوريتها أو الفترة المسموح بها لنشر تلك القوائم بعد انتهاء الفترة المالية، ومع ذلك فإن القوانين واللوائح الصادرة من الجهات المختصة مثل الهيئة العامة للرقابة المالية وبورصة الأوراق المالية أو أى جهات رقابية أخرى، عادة ما تطلب من المنشآت التى تتداول أوراقها المالية (سندات أو أسهم) فى بورصة الأوراق المالية أن تنشر قوائم مالية دورية، ويطبق هذا المعيار عندما تكون المنشأة ملزمة أو ترغب فى نشر قوائمها المالية الدورية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

٢- يتم تقييم كل قائمة مالية سنوية أو دورية على حدى لتحديد مدى توافقها مع معايير المحاسبة المصرية، وعدم قيام المنشأة بإصدار قوائم مالية دورية خلال سنة مالية معينة أو إصدارها بصورة لا تتفق مع هذا المعيار لا يمنعها من إصدار القوائم المالية السنوية لها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

٣- إذا تم وصف القوائم المالية الدورية على أنها متفقة مع معايير المحاسبة المصرية فيجب أن تتفق مع جميع متطلبات هذا المعيار، وتتطلب الفقرة رقم "١٩" من هذا المعيار إفصاحات معينة لهذا الغرض.

تعريفات

٤ – تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

<u>الفترة الدورية:</u> هى الفترة التى تصدر فيها قوائم مالية دورية عن فترة أقل من سنة مالية كاملة.

<u>القوائم المالية الدورية:</u> تعنى القوائم المالية التى تحتوي إما على مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية)، أو مجموعة مختصرة من القوائم المالية (كما ورد بهذا المعيار) للفترة الدورية.

محتويات القوائم المالية الدورية

٥– تحتوي المجموعة الكاملة للقوائم المالية كما تم تعريفها بالمعيار المحاسبى المصرى رقم(١)على:

(أ) قائمة المركز المالي.

و (ب) قائمة الدخل.

و (ج) قائمة الدخل الشامل.

و (د) قائمة التغيرات فى حقوق الملكية.

و (هـ) قائمة التدفقات النقدية.

و (و) الإيضاحات المتممة متضمنة لأهم السياسات المحاسبية وأية مذكرات إيضاحية أخرى.

و (ز) قائمة المركز المالي فى بداية أول فترة مقارنة وذلك عندما تقوم المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعى أو إعادة عرض لبنود فى قوائمها المالية أو إعادة تبويب بنود فى هذه القوائم.

٦– لأهمية توقيت وتكلفة الإصدار وأيضاً لتفادى تكرار المعلومات التى سبق ذكرها فى القوائم السابقة، فإن المنشأة قد تكون ملزمة أو تختار أن تقدم معلومات أقل عن الفترات الدورية مقارنة بقوائمها المالية السنوية. ويقوم هذا المعيار بتعريف الحد الأدنى لمحتوى القوائم المالية الدورية والمتضمنة قوائم مالية مختصرة وبعض الإيضاحات الهامة. والغرض من إعداد القوائم المالية الدورية هو تحديث آخر قوائم مالية سنوية كاملة تم إعدادها، ولذلك فإنها تلقى الضوء على الأنشطة والأحداث والأمور الجديدة وليس تكراراً للمعلومات التى سبق ذكرها بالتقارير السابقة.

٧- لا يوجد فى هذا المعيار ما يمنع أو يعوق المنشأة من نشر مجموعة القوائم المالية الكاملة كما هى موضحة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) كقوائم مالية دورية بدلاً من نشر القوائم المالية المختصرة وبعض الإيضاحات المختارة، ولا يوجد أيضاً بهذا المعيار ما يمنع أو يعوق المنشأة من تضمين القوائم المالية المختصرة أو أهم الإيضاحات لبنود أكثر من الحد الأدنى الوارد فى هذا المعيار، وتسرى أسس الاعتراف والقياس المحاسبية الواردة بهذا المعيار أيضاً على القوائم المالية الكاملة للفترة الدورية، كما أنها تتضمن كل الإفصاحات التى يتطلبها هذا المعيار وبالأخص الإفصاحات الهامة الواردة بالفقرة رقم "١٦أ" وما تتطلبها معايير المحاسبة المصرية الأخرى.

الحد الأدنى لمحتويات القوائم المالية الدورية

٨- تتضمن القوائم المالية الدورية - كحد أدنى - ما يلي:

(أ) قائمة مركز مالي مختصرة.

و (ب) قائمة دخل مختصرة.

و (ج) قائمة دخل شامل مختصرة

و (د) قائمة مختصرة توضح التغيرات فى حقوق الملكية.

و (هـ) قائمة التدفقات النقدية المختصرة.

و (و) أهم الإيضاحات.

شكل ومحتويات القوائم المالية الدورية

٩- عند قيام المنشأة بنشر قوائم مالية كاملة فى تقريرها المالي الدورى فيجب أن يتفق شكلها ومحتواها مع ما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) للقوائم المالية الكاملة.

١٠- عند قيام المنشأة بنشر قوائم مالية مختصرة فى تقريرها الدورى يجب أن تتضمن هذه القوائم المختصرة - كحد أدنى - العناوين والمجاميع الفرعية التى تتضمنها آخر قوائم ملية سنوية تم إعدادها، وأيضاً الإيضاحات الهامة كما يتطلبها هذا المعيار، بالإضافة إلى بعض البنود أو الإيضاحات التى إذا ما حذفت تكون القوائم المالية الدورية المختصرة مضللة.

١١- يجب عرض نصيب السهم الأساسي أو المنخفض فى الأرباح بقائمة الدخل للفترة سواء بالنسبة للقوائم الكاملة أو المختصرة.

١٢- يوضح معيار المحاسبة المصرى رقم (١) كيفية تنظيم القوائم المالية ويوجد بالملاحق المرفقة بذلك المعيار أمثلة توضيحية لنماذج القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغير فى حقوق الملكية).

١٣- ملغاة.

١٤- تعد القوائم المالية الدورية على أساس قوائم مجمعة إذا كانت آخر قوائم مالية سنوية للمنشأة معدة على أساس قوائم مجمعة، ولا تقارن القوائم المالية السنوية المستقلة للشركة الأم ولا تتطابق بآخر قوائم مالية سنوية مجمعة معدة وإذا كانت القوائم السنوية للمنشأة تتضمن القوائم المالية المستقلة للشركة الأم بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة، فإن هذا المعيار لا يقضى ولا يمنع تضمين القوائم المالية للشركة الأم بالقوائم المالية الدورية للمنشأة.

الأحداث والمعاملات الهامة

١٥- على المنشأة أن تضمن قوائمها المالية الدورية تفسيراً للأحداث والمعاملات الهامة من أجل تفهم التغيرات فى المركز المالي وأداء المنشأة منذ نهاية السنة المالية الأخيرة وتعمل المعلومات المفصح عنها بالنسبة للأحداث والمعاملات على تحديث المعلومات ذات الصلة المعروضة فى آخر قوائم مالية سنوية.

١٥أ – من الممكن لمستخدم القوائم المالية الدورية للمنشأة الوصول إلى آخر قوائم مالية سنوية لذا فمن الضرورى أن توفر الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الدورية تحديثاً للمعلومات الهامة نسبياً والتى تم التقرير عنها فى إيضاحات آخر قوائم مالية سنوية.

١٥ب- فيما يلي قائمة بالأحداث والمعاملات التى تتطلب إفصاحات إذا كانت ذات أهمية للمنشأة وهذه القائمة ليست على سبيل الحصر:

(أ) قيمة تخفيض المخزون إلى صافي القيمة البيعية وقيمة أى إلغاء لهذا التخفيض.

و (ب) الاعتراف بالخسائر الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة أو أى أصول أخرى، وقيمة أى رد لهذه الخسائر.

و (ج) إلغاء أى مخصص مكون لتكلفة إعادة الهيكلة.

و (د) اقتناء أو استبعاد الأصول الثابتة.

و (هـ) التزامات شراء الأصول.

و (و) تسوية أية نزاعات أو قضايا.

و (ز) تصحيح أى خطأ بالقوائم المالية السابقة.

و (ح) التغيرات فى الظروف التجارية أو الاقتصادية التى تؤثر على القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية للمنشأة، سواء كانت تلك الأصول معترف بها بالقيمة العادلة أو التكلفة المستهلكة.

و (ط) عدم سداد التزام أو قرض أو أية مخالفة لاتفاقية لم يتم تصحيحها فى تاريخ نهاية الفترة المالية أو فى تاريخ سابق له.

و (ى) معاملات الأطراف ذوي العلاقة.

و (ك) التحويلات بين مستويات تسلسل القيمة العادلة المستخدمة فى قياس القيمة العادلة للأدوات المالية.

و (ل) التغيرات فى تبويب الأصول المالية نتيجة التغير فى غرض أو استخدام تلك الأصول.

و (م) التغيرات في الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة.

١٥ ج- تقدم معايير المحاسبة المصرية المختلفة إرشادات عن متطلبات الإفصاح للعديد من البنود المدرجة في الفقرة "١٥ب". وعندما يكون هناك حدث معين أو معاملة ما هامة بالنسبة لفهم التغيرات في المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة منذ آخر سنة مالية أعدت عنها قوائم مالية، ينبغي أن تقدم القوائم المالية الدورية للمنشأة توضيحاً وتحديثاً للمعلومات ذات الصلة الواردة في القوائم المالية لآخر سنة مالية.

١٦- ملغاة

الإفصاحات الأخرى

١٦أ- بالإضافة إلى الإفصاحات عن الأحداث والمعاملات الهامة وفقاً للفقرات من "١٥" إلى "١٥ج"، على المنشأة أن تقوم بتضمين البيانات التالية - كحد أدنى - فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الدورية إذا كانت هامة ولم يفصح عنها فى أى مكان آخر بالقوائم المالية الدورية. ويجب أن تثبت هذه البيانات على أساس وقوعها منذ بداية السنة المالية وحتى تاريخه. ومن ناحية أخرى يجب أن تفصح المنشأة عن الأحداث والمعاملات الهامة لتفهم الفترة الدورية الجارية:

(أ) فقرة تنص على أنه قد تم اتباع نفس السياسات والأسس المحاسبية المتبعة مع القوائم المالية الدورية مقارنة مع أحدث قوائم مالية سنوية أو ما إذا كان هناك تغيير فى هذه السياسات والأسس مع بيان طبيعة وتأثير هذا التغيير.

(ب) التعليق على موسمية أو دورية عمليات الفترة الدورية.

(ج) طبيعة ومبلغ البنود التى تؤثر على الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو صافي الأرباح أو التدفقات النقدية والتى تكون غير عادية وذلك لطبيعتها أو حجمها أو تأثيرها.

(د) طبيعة ومبلغ التغييرات فى التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة فى الفترات الدورية السابقة للسنة المالية الحالية أو التغييرات فى التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة فى السنوات المالية السابقة.

(هـ) إصدار وإعادة شراء أو سداد مديونيات وأدوات حقوق الملكية.

(و) التوزيعات الإجمالية للأسهم ككل أو للسهم الواحد وذلك للأسهم العادية والأسهم الأخرى.

(ز) إيرادات ونتائج أعمال كل قطاع حسب الأنشطة أو حسب التوزيع الجغرافى وذلك طبقاً للأساس المتبع فى المنشأة عند إعداد تقارير القطاعات. (يجب الإفصاح عن بيانات القطاعات بالقوائم المالية الدورية فقط إذا كان معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) الخاص بالقطاعات التشغيلية يقضى بضرورة الإفصاح عن بيانات القطاع فى القوائم المالية السنوية للمنشأة).

(ح) الأحداث التالية لتاريخ الفترة الدورية والتى لم تنعكس على القوائم المالية للفترة الدورية.

(ط) تأثير التغيرات فى هيكل المنشأة خلال الفترة الدورية بما فى ذلك تجميع الأعمال أو الاستحواذ أو فقدان السيطرة على شركة تابعة أو استثمار طويل الأجل أو إعادة هيكلة الشركة أو التوقف عن نشاط معين. وفى حالة تجميع الأعمال تقوم المنشأة بالإفصاحات طبقاً لما ورد فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) الخاص بتجميع الاعمال.

(ك) الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة "٩ب" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"، وذلك للمنشآت التي تصبح، أو تتوقف عن كونها، منشآت استثمارية، كما عُرفت في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة".

١٧ – ملغاة.

١٨ – ملغاة.

الإفصاح عن الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية

١٩ – إذا كانت القوائم المالية الدورية للمنشأة متفقة مع هذا المعيار فيجب الإفصاح عن ذلك، ولا يمكن وصف القوائم المالية الدورية للمنشأة على أنها متفقة مع معايير المحاسبة المصرية إلا إذا كانت متفقة مع كل متطلبات معايير المحاسبة المصرية.

الفترات المطلوب إعداد قوائم مالية دورية عنها

٢٠ – تتضمن التقارير الدورية (المختصرة أو الكاملة) للفترات ما يلي:

(أ) قائمة المركز المالي فى تاريخ نهاية الفترة الدورية الحالية وقائمة مركز مالي مقارنة فى تاريخ نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.

(ب) قائمة الدخل عن الفترة الدورية الحالية وعلى أساس مجمع من بداية السنة المالية حتى تاريخه مع قوائم الدخل المقارنة عن الفترات الدورية المقابلة (الحالية وحتى تاريخه) خلال السنة السابقة مباشرة.

(ج) قائمة الدخل الشامل عن الفترة الدورية الحالية وعلى أساس مجمع من بداية السنة المالية حتى تاريخه مع قوائم الدخل الشامل المقارنة عن الفترات الدورية المقابلة (الحالية وحتى تاريخه) خلال السنة السابقة مباشرة.

(د) قائمة التغير فى حقوق الملكية على أساس مجمع من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه مع قائمة مقارنة عن الفترة المقابلة فى السنة المالية السابقة مباشرة.

(هـ) قائمة التدفقات النقدية على أساس مجمع من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه مقارنة بنفس الفترة المقابلة فى السنة المالية السابقة مباشرة.

٢١ – بالنسبة للمنشآت التى تكون أنشطتها موسمية بدرجة كبيرة، قد يكون من المفيد إعداد القوائم المالية عن اثني عشر شهراً تنتهي فى تاريخ نهاية الفترة الدورية وتكون البيانات المقارنة عن اللاثنى عشر شهراً السابقة مباشرة، وبناء على ذلك فإن المنشآت التى تعتبر أنشطتها موسمية بدرجة كبيرة يفضل أن تأخذ فى الاعتبار تلك البيانات بالإضافة إلى البيانات المذكورة فى الفقرة السابقة.

٢٢ – يوضح ملحق (أ) من هذا المعيار نموذج للفترات الواجب عرضها بمعرفة المنشأة التى تعد تقارير نصف أو ربع سنوية.

الأهمية النسبية

٢٣ – عند تحديد كيفية الاعتراف أو قياس أو تبويب أو الإفصاح عن بند من البنود لأغراض القوائم المالية الدورية، يتعين تقدير الأهمية النسبية لذلك البند على أساس البيانات المالية للفترة المالية الدورية. ويجب الأخذ فى الاعتبار عند تحديد الأهمية النسبية أن القياس لأغراض الفترات الدورية قد يعتمد على التقديرات بدرجة أكبر من الاعتماد على القياس الفعلى للبيانات المالية السنوية.

٢٤– طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء" يعتبر أى بند جوهرياً وهاماً إذا أدى حذفه أو تحريفه إلى التأثير فى القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية العاديين. ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١) الإفصاح المنفصل عن البنود الهامة بذاتها، ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) الإفصاح عن التغييرات فى التقديرات المحاسبية والتغييرات فى السياسات المحاسبية والأخطاء، ولا يتضمن أى من المعيارين أية إرشادات كمية بشأن الأهمية النسبية.

٢٥– بالرغم من أن تقدير الأهمية النسبية لأغراض إعداد القوائم المالية يحتاج دائماً إلى الحكم الشخصى إلا أن هذا المعيار يضع أساس أخذ قرار الإفصاح والاعتراف بناء على البيانات الخاصة بالفترة الدورية لأغراض تفهم أرقام تلك الفترة، على سبيل المثال، فإن البنود غير المتكررة والأخطاء والتغيير فى التقديرات أو السياسات المحاسبية يتم الاعتراف بها والإفصاح عنها طبقاً لأهميتها بالنسبة للبيانات المالية الدورية وذلك لتفادى الاستنتاج الخاطئ الذي يترتب على عدم الإفصاح، والهدف الأساسي من ذلك هو التأكد من أن القوائم المالية الدورية تتضمن كل المعلومات التى يمكن الاعتماد عليها لتفهم مركز المنشأة المالي ونتائج أعمالها خلال الفترة الدورية.

الافصاح بالقوائم المالية السنوية

٢٦ – إذا كان هناك تقدير محاسبى لمبلغ ما تم إثباته فى فترة دورية معينة وتغير هذا التقدير تغيراً جوهرياً فى الفترة الدورية الأخيرة لذات السنة المالية ولم يتم نشر قوائم مالية مستقلة عن الفترة الدورية، يتعين الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير فى التقديرات وذلك بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية السنوية للمنشأة.

٢٧- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) الإفصاح (إن أمكن) عن طبيعة وقيمة المبلغ الناتج عن التغيير فى التقديرات المحاسبية والذي له تأثير جوهري على الفترة الحالية أو من المتوقع أن يؤثر تأثيراً جوهرياً على الفترات اللاحقة. وتتطلب الفقرة رقم "١٦ (د) " من هذا المعيار القيام بنفس الإفصاح بالقوائم المالية الدورية، ومن أمثلة التغييرات في التقديرات المحاسبي في الفترة الدورية الأخيرة ما يتعلق بتخفيض قيمة المخزون وإعادة الهيكلة وخسائر اضمحلال قيم الأصول التى تم إثباتها فى الفترة الدورية السابقة لنفس السنة المالية، ويتفق الإفصاح المطلوب والمدرج بالفقرة السابقة مع ما هو وارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ، ويتم تطبيقه على نطاق ضيق عندما يرتبط فقط بالتغييرات فى التقديرات المحاسبية، ولا يتعين على المنشأة إدراج بيانات مالية إضافية عن فترة دورية ضمن قوائمها المالية السنوية.

الاعتراف والقياس

تطبيق نفس السياسات المحاسبية السنوية

٢٨- يجب على المنشأة عند إعداد قوائمها المالية الدورية أن تطبق نفس السياسات المحاسبية المطبقة عند إعداد قوائمها المالية السنوية فيما عدا السياسات المحاسبية التى تم تغييرها بعد آخر قوائم مالية سنوية صدرت والتى سوف تنعكس على القوائم المالية السنوية التالية، وبالرغم من ذلك فإن دورية القوائم المالية للمنشأة (السنوية، النصف سنوية أو الربع سنوية) يجب ألا تؤثر على قياس نتائج أعمال المنشأة السنوية، ولتحقيق هذا الهدف، فإن أسس القياس المتبعة للقوائم المالية الدورية يجب أن تكون على أساس بداية السنة حتى تاريخه.

٢٩- إن إلزام المنشأة بتطبيق نفس السياسات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية الدورية كتلك التى يتم تطبيقها على القوائم السنوية قد يعطى انطباعاً بأن أسس القياس للفترات الدورية قد طبقت وكأنها فترات مستقلة بذاتها. ولكن، مع الأخذ فى الاعتبار أن انتظام المنشأة فى تقديم تقارير دورية يجب ألا يؤثر على أسس قياس نتائج الأعمال السنوية لها، فإن الفقرة رقم "٢٨" تؤكد أن الفترة الدورية هى جزء من سنة مالية كاملة. وقد ينطوى القياس على أساس بدء السنة حتى تاريخه على تغيير فى التقديرات للمبالغ المثبتة فى فترات دورية سابقة لنفس السنة المالية الحالية، إلا أن أسس الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات لا تختلف لأغراض الفترة الدورية عنها لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية.

٣٠- أمثلة للإيضاح

(أ) إن أسس الاعتراف والقياس للخسائر الخاصة بانخفاض قيمة المخزون أو إعادة الهيكلة أو اضمحلال قيم الأصول بالفترة الدورية هى نفس الأسس التى تتبعها المنشأة إذا كانت تعد فقط قوائم مالية سنوية. ولكن إذا تم الاعتراف بهذه البنود وقياسها فى فترة دورية سابقة واختلفت التقديرات لهذه البنود فى الفترة الدورية اللاحقة لها ولنفس السنة المالية، فيتم تغيير التقدير الأولى فى الفترة الدورية اللاحقة إما بعمل استحقاق بمبلغ إضافى على مبلغ الخسائر أو إلغاء المبلغ الذي تم الاعتراف به فى الفترة الدورية السابقة.

و (ب) لا يتم تأجيل التكلفة التى لا ينطبق عليها تعريف الأصل فى نهاية الفترة الدورية فى قائمة المركز المالي إما انتظاراً لأية بيانات مستقبلية قد تتحقق لكي ينطبق عليها تعريف الأصل أو لإظهار أرباح على مدار الفترات الدورية خلال السنة المالية.

و (ج) يتم الاعتراف بمصروف ضرائب الدخل لكل فترة دورية على أساس أفضل التقديرات للمتوسط المرجح لمعدل الضريبة السنوى والمتوقع للسنة المالية بأكملها، وقد يستوجب تسوية مصروف ضرائب الدخل المقدر خلال فترة دورية فى الفترات الدورية اللاحقة إذا كان هناك تغيير فى تقدير سعر ضريبة الدخل السنوى.

٣١- إن أساس الاعتراف كما ورد بالإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية هو "عملية إدراج بند بالميزانية وبقائمة الدخل، يتفق مع تعريف عنصر ما ويفى بشروط الاعتراف، حيث إن تعريف الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات يعتبر أساس عملية الاعتراف بالقوائم المالية الدورية والسنوية معاً.

٣٢- بالنسبة للأصول تطبق نفس اختبارات المنفعة المستقبلية على الفترات الدورية كما هو الحال فى الفترات السنوية للمنشأة، وبالنسبة للتكلفة التى لا ينطبق عليها تعريف الأصل نظراً لطبيعتها فى نهاية السنة المالية فإنه ينطبق عليها كذلك هذا التعريف فى الفترة الدورية. وبالمثل، فإن الالتزامات فى تاريخ الفترة الدورية يجب أن تمثل التزاماً قائماً فى هذا التاريخ، كما لو كان فى تاريخ إعداد القوائم السنوية.

٣٣- من الخصائص الهامة للدخل (الإيرادات) والمصروفات أن التدفقات الداخلة والخارجة المتعلقة بالأصول والالتزامات قد حدثت بالفعل. وإذا كانت هذه التدفقات الداخلة والخارجة قد تحققت فيجب الاعتراف بالإيراد أو المصروف المتعلق بهما وخلافاً لذلك لا يتم الاعتراف بهما، ويقضى الإطار العام بأن "يتم الاعتراف بالمصروف فى قائمة الدخل عند انخفاض المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بانخفاض أصل ما أو زيادة التزام ما ويمكن قياسه بدرجة يعتمد عليها". ولا يسمح الإطار العام بالاعتراف فى الميزانية بالبنود التى لا يتفق تعريفها مع تعريف الأصول أو الالتزامات.

٣٤- عند قياس الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية المثبتة بالقوائم المالية، فيمكن للمنشأة التى تقوم بإعداد قوائم سنوية فقط أن تأخذ فى الحسبان المعلومات التى تكون متاحة خلال تلك السنة المالية. وتكون القياسات التى تقوم بها بالفعل على أساس بدء السنة حتى تاريخه.

٣٥- تستخدم المنشآت التى تعد تقارير نصف سنوية المعلومات المتاحة (حتى نصف العام أو لفترة لاحقة قصيرة لها) عند القيام بقياسها للقوائم المالية للستة أشهر الأولى، تستخدم أيضاً المعلومات المتاحة خلال الفترة حتى تاريخ نهاية السنة أو لفترة لاحقة قصيرة لها عند القيام بقياسها للقوائم المالية السنوية، ويعكس القياس على أساس الاثنى عشر شهراً التغييرات المحتملة فى التقديرات للمبالغ المثبتة فى الستة أشهر الأولى. ولا يمكن تسوية المبالغ المثبتة فى الستة أشهر الأولى بأثر رجعى، إلا أن الفقرتين "١٦أ (د) " و"٢٦" تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير فى التقديرات المحاسبية إذا كانت هامة.

٣٦- على المنشآت التى تقوم بإعداد تقارير دورية أقل من نصف سنوية بقياس الإيرادات والمصروفات على أساس بدء السنة حتى تاريخه فى كل فترة دورية باستخدام البيانات المتاحة عند إعداد كل مجموعة من القوائم المالية، وتعكس مبالغ الإيرادات والمصروفات المثبتة لفترة دورية حالية التغييرات فى التقديرات المحاسبية للمبالغ المثبتة فى الفترات الدورية السابقة لها لنفس السنة المالية، ولا يتم تسوية المبالغ المثبتة فى الفترات الدورية السابقة بأثر رجعى، إلا أن الفقرتين "١٦ (د) " و"٢٦" تتطلبان الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير فى التقديرات المحاسبية إذا كانت هامة.

الإيرادات الموسمية أو الدورية أو العرضية

٣٧- لا يتم تأجيل أو تعجيل الإيرادات التى تحصل بصفة موسمية أو دورية أو عرضية خلال السنة المالية فى تاريخ نهاية الفترة الدورية إذا كان التأجيل أو التعجيل غير مناسب فى نهاية السنة المالية للمنشأة.

٣٨- ومن أمثلة تلك الإيرادات التوزيعات عن الأسهم والإتاوات والمنح الحكومية بالإضافة إلى كثير من الإيرادات التى تحصل عليها بعض المنشآت بانتظام وثبات فى فترات دورية معينة خلال السنة المالية ولا تحصل عليها خلال الفترات الدورية الأخرى، ومن أمثلة ذلك الإيرادات الموسمية لتجار التجزئة، ويعترف بهذه الإيرادات فقط عند تحققها.

التكاليف المتكبدة المتقلبة خلال السنة المالية

٣٩- يتم تعجيل أو تأجيل التكاليف المتكبدة والمتقلبة خلال السنة المالية لأغراض إعداد القوائم المالية الدورية فقط إذا كان من المناسب تعجيل أو تأجيل هذا النوع من التكلفة فى نهاية السنة المالية.

تطبيق أسس الاعتراف والقياس

٤٠- يقدم الملحق التوضيحى (ب) أمثلة على تطبيق الأسس العامة للاعتراف والقياس بالفقرات من "٢٨" إلى "٣٩".

استخدام التقديرات المحاسبية

٤١- يتم تصميم إجراءات القياس المتبعة لإعداد القوائم المالية الدورية للتأكد من أن البيانات الناتجة عنها يمكن الاعتماد عليها وأنه قد تم الافصاح عن كل البيانات المالية الهامة والتى تساعد على فهم المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، وفى حين أن أسس القياس لكل من القوائم المالية السنوية والدورية تعتمد فى كثير من الأحيان على التقدير المعقول، إلا أن إعداد القوائم المالية الدورية بصفة عامة يتطلب استخدام التقديرات بصورة أكبر من القوائم المالية السنوية.

٤٢- يقدم الملحق التوضيحى رقم (ج) أمثلة عن استخدام التقديرات بالقوائم المالية الدورية.

إعادة عرض القوائم المالية الدورية للفترات السابقة

٤٣ – يتم إظهار أية تغييرات فى السياسات المحاسبية بخلاف التى يحددها معيار محاسبى جديد أو تفسير جديد له من خلال ما يلي:

(أ) إعادة عرض القوائم المالية للفترات الدورية السابقة للسنة المالية الحالية كما يتم أيضاً إعادة عرض أرقام المقارنة للفترات الدورية القابلة للمقارنة لأية سنوات مالية سابقة فى القوائم المالية السنوية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

أو (ب) عند تعذر تحديد التأثير المجمع فى بداية السنة المالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على جميع الفترات السابقة، يتم تعديل القوائم المالية للفترات الدورية السابقة الخاصة بالسنة المالية الحالية، وكذلك الفترات الدورية القابلة للمقارنة للسنوات المالية السابقة وذلك لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر لاحق فى أقرب تاريخ ممكن.

٤٤ – إن الهدف من الأساس السابق ذكره هو التأكد من تطبيق سياسة محاسبية واحدة على مجموعة معينة من المعاملات خلال السنة المالية بأكملها وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) فإن تغيير سياسة محاسبية يجب أن ينعكس من خلال التطبيق بأثر رجعى مع إعادة عرض بيانات الفترة المالية السابقة بأطول أثر رجعى ممكن، إما إذا كان من الصعب تحديد مبالغ التسوية المجمعة الخاصة بالسنة المالية السابقة بصورة مناسبة، فطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) يتم تطبيق السياسة الجديدة بأثر لاحق بقدر الإمكان.

ويؤدى الأساس المذكور بالفقرة رقم "٤٣" إلى أن أى تغيير فى سياسة محاسبية خلال السنة المالية الحالية يطبق بأثر رجعى وإن تعذر ذلك فيكون التطبيق بأثر لاحق بشرط ألا يكون ذلك بعد بداية السنة المالية.

٤٥ – قد ينتج عن إثبات التغيير فى سياسة محاسبية فى السنة المالية تطبيق سياستين محاسبيتين مختلفتين لمجموعة معينة من المعاملات خلال السنة المالية الواحدة. وقد ينتج عن ذلك صعوبة التوزيع والتبويب وعدم وضوح نتائج الأعمال وتعقيد تحليل وفهم البيانات الدورية للمنشأة.

ملحق (أ)

إيضاح عن الفترات المطلوب عرضها

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

الأمثلة التالية لتوضيح تطبيق المبدأ الوارد فى الفقرة "٢٠".

منشأة تنشر تقارير مالية دورية نصف سنوية

أ١–تنتهي السنة المالية فى ٣١ ديسمبر، وتقوم المنشأة بعرض القوائم المالية التالية (مختصرة أو كاملة) فى تقريرها المالي الدورى نصف السنوى فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩.

قائمة المركز المالي فى	**٣٠ يونيو ٢٠١٩**	**٣١ ديسمبر ٢٠١٨**
قائمة الدخل عن		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
قائمة الدخل الشامل عن		
٦ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
قائمة التدفقات النقدية		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
قائمة التغير فى حقوق الملكية		
٦ شهور تنتهي في	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨

منشأة تنشر تقارير مالية دورية ربع سنوية

أ٢–تنتهي السنة المالية للمنشأة فى ٣١ ديسمبر، وتقوم المنشأة بعــرض القــوائم الماليــة التاليــة (مختصرة أو كاملة) فى تقريرها المالي الدورى ربع السنوى فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩.

قائمة المركز المالي في	**٣٠ يونيو ٢٠١٩**	**٣١ ديسمبر ٢٠١٨**
قائمة الدخل عن		
٣ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
٦ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
قائمة الدخل الشامل عن		
٣ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
٦ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
قائمة التدفقات النقدية		
٦ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨
قائمة التغيرات فى حقوق الملكية		
٦ شهور تنتهي فى	٣٠ يونيو ٢٠١٩	٣٠ يونيو ٢٠١٨

ملحق (ب)

أمثلة على تطبيق مبادئ الاعتراف والقياس

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

الأمثلة التالية لتوضيح تطبيق المبادئ العامة للاعتراف والقياس الواردة فى الفقرات من "٢٨" إلى "٣٩".

حصة صاحب العمل فى اشتراكات التأمينات

ب١- إذا كانت حصة صاحب العمل فى اشتراكات التأمينات يتم ربطها على أساس سنوى، فإنه يتم الاعتراف بمصروف صاحب العمل المتعلق بذلك فى الفترات الدورية باستخدام متوسط مقدر لمعدل الاشتراك حتى وإن كان جزءاً كبيراً من المدفوعات يمكن سداده فى بداية السنة المالية. ومن الأمثلة الشائعة على ذلك اشتراكات التأمينات التى تفرض حتى حد أقصى محدد للدخل لكل موظف، وبالنسبة للموظفين من ذوى الدخل الأعلى يتم الوصول إلى الحد الأقصى للدخل قبل نهاية السنة المالية، ولا يقوم صاحب العمل بسداد أية مبالغ أخرى خلال نهاية السنة.

الإصلاحات الرئيسية الدورية أو الصيانة المخطط لها

ب٢- إن تكلفة الصيانة أو الإصلاح الرئيسى الدورى المخطط له أو النفقات الموسمية الأخرى المتوقع حدوثها فى أو اخر السنة لا يتم التنبؤ بها لأغراض تقديم التقارير الدورية إلا إذا كان هناك حدث جعل المنشأة تتحمل التزاماً قانونياً ومستدل عليه علماً بأن مجرد النية أو الضرورة لتحمل مصروف متعلق بالمستقبل ليس كافياً لنشأة أى التزام.

المخصصات

ب٣- يتم الاعتراف بالمخصص عندما لا يكون لدى المنشأة بديلاً فعلياً سوى إجراء تحويل للمنافع الاقتصادية نتيجة لحدث نشأ عنه التزام قانونى أو التزام مستدل عليه، ويتم تسوية مبلغ الالتزام إما بالزيادة أو النقصان مع الخسارة أو المكسب المقابل المعترف به فى الأرباح أو الخسائر إذا تغير أفضل تقدير للمنشأة لمبلغ الالتزام.

يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتطبيق نفس قواعد الاعتراف وقياس المخصص فى تاريخ دورى كما لو كانت ستفعل هذا فى نهاية السنة المالية، ووجود أو عدم وجود التزام لتحويل المنافع أمر ليس له علاقة بطول مدة الفترة التى قدم عنها التقرير بل هو أمر واقع.

مكافآت نهاية السنة

ب٤- تختلف طبيعة مكافآت نهاية السنة إلى حد كبير حيث يتم الحصول على البعض منها باستمرار الخدمة خلال فترة زمنية، وبعض المكافآت يتم الحصول عليها على أساس شهرى أو ربع سنوى أو سنوى لنتيجة التشغيل، وقد تكون على أساس اختيارى أو تعاقدى بحت أو بناء على ما سارت عليه الأمور لعدة سنوات.

ب٥- يكون هناك تصور مسبق للمكافأة لأغراض تقديم التقارير الدورية فقط إذا:

(أ) كانت المكافأة التزاماً قانونياً مع وجود إجراء سابق يجعل المكافأة التزاماً مستدل عليه ولا يوجد أمام المنشأة بديل حقيقى سوى السداد.

(ب) كان من الممكن عمل تقدير يعتمد عليه للالتزام. ويقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" إرشاداً بهذا الخصوص.

مدفوعات الإيجار المشروطة

ب٦- يمكن أن تكون أقساط الإيجار المشروطة مثالاً على الالتزام القانونى أو المستدل عليه المعترف به كالتزام. فإذا نص عقد إيجار على أقساط مشروطة بناءً على تحقيق المستأجر لمستوى معين من المبيعات السنوية فإنه يمكن أن ينشأ التزام خلال الفترات الدورية للسنة المالية قبل تحقيق مستوى المبيعات السنوى المطلوب إذا كان يتوقع تحقيق ذلك المستوى من المبيعات، وعلى ذلك لا يوجد أمام المنشأة بديل واقعي سوى سداد مدفوعات الإيجار المستقبلية.

الأصول غير الملموسة

ب٧- تقوم المنشأة بتطبيق تعريف وقياس الاعتراف لأصل غير ملموس بنفس الطريقة فى الفترة الدورية كما فى الفترة السنوية، ويتم الاعتراف بالتكاليف التى تم تحملها قبل استيفاء شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس كمصروف، ويتم الاعتراف بالتكاليف التى يتم تحملها بعد التاريخ المحدد الذي يتم فيه استيفاء شروط الاعتراف كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وليس من المبرر تأجيل التكاليف كأصول فى المركز المالي الدورى على أمل استيفاء شروط الاعتراف بها فيما بعد فى السنة المالية.

المعاشات

ب٨- يتم حساب تكلفة المعاشات لفترة مؤقتة على أساس مدة سنة حتى تاريخه باستخدام معدل تكلفة المعاشات المحددة اكتوارياً فى نهاية الفترة المالية السابقة والمعدلة لتأخذ فى الاعتبار تقلبات السوق الهامة منذ ذلك الوقت والتخفيضات الهامة أو التسويات أو الأحداث الأخرى الهامة التى حدثت مرة واحدة فقط.

الإجازات والعطلات الرسمية وحالات الغياب الأخرى القصيرة المدفوعة

ب٩- حالات الغياب المتراكمة المدفوعة هى تلك الحالات المرحلة والتى يمكن استخدامها فى الفترات المستقبلية إذا لم يكن استحقاق الفترة الحالية مستخدماً بكامله، ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" أن تقوم المنشأة بقياس التكلفة المتوقعة والالتزام فيما يتعلق بحالات الغياب المتراكمة المدفوعة بمقدار المبلغ الذي تتوقع المنشأة سداده نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذي تراكم فى تاريخ الميزانية، ويطبق هذا المبدأ كذلك فى تواريخ التقارير المالية الدورية، وبالعكس لا تعترف المنشأة بمصروف أو أى التزام لحالات الغياب غير المتراكمة المدفوعة فى تاريخ أى تقرير دورى مثلما لا تعترف بمصروف أو أى التزام فى تاريخ تقديم اى تقرير سنوى.

التكاليف الأخرى المخططة والتى تحدث بصورة غير منتظمة

ب١٠-قد تشمل الموازنة التقديرية لمنشأة ما تكاليف معينة يتوقع تكبدها بشكل غير منتظم خلال السنة المالية مثل المساهمات الخيرية وتكاليف تدريب العاملين، وهذه التكاليف بشكل عام خاضعة للتقدير الشخصى بالرغم من أنها متوقعة وتميل لأن تتكرر من سنة وأخرى، والاعتراف بأى التزام فى أى تاريخ تقرير مالي دورى لهذه التكاليف التى لم يتم تكبدها بشكل عام لا يتفق مع تعريف الالتزامات.

قياس عبء ضريبة الدخل عن الفترة الدورية

ب١١-يستحق عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية باستخدام سعر الضريبة الذي ينطبق على إجمالي الأرباح السنوية المتوقعة أى متوسط سعر ضريبة الدخل السارية السنوية المقدرة المطبقة على الدخل قبل حساب ضريبة الدخل للفترة الدورية.

ب١٢– وهذا يتفق مع المفهوم الأساسي الوارد فى الفقرة "٢٨" الذي ينص على وجوب تطبيق نفس مبادئ الاعتراف والقياس المحاسبى فى تقرير مالي دورى كما هى مطبقة فى القوائم المالية السنوية. ويتم ربط ضرائب الدخل على أساس سنوى، كما يتم حساب عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية بتطبيق سعر الضريبة على الدخل قبل حساب الضريبة للفترة المرحلية والذي ينطبق على إجمالي الأرباح السنوية المتوقعة أى متوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدرة السارى، ويعكس متوسط سعر الضريبة السنوى المقدر مجموعة من أسعار ضريبة الدخل التى يتوقع أن تنطبق على أرباح السنة الكاملة، بما فى ذلك التغيرات التى تمت بالفعل فى أسعار ضريبة الدخل المقرر تطبيقها فيما بعد فى السنة المالية، ويقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" إرشاداً بشأن التغيرات التى تمت بالفعل فى أسعار الضرائب، ويجب أن تتم إعادة تقدير سعر ضريبة الدخل السنوى على أساس السنة حتى تاريخه بما يتفق مع الفقرة "٢٨" من هذا المعيار، وتتطلب الفقرة "١٦أ (د) " الافصاح عن التغييرات الهامة فى التقديرات.

ب١٣– إلى الحد الممكن عملياً يتم تحديد متوسط سعر ضريبة الدخل المقدر السارى بالنسبة للقوائم المجمعة بصورة منفصلة بالنسبة لكل دولة وتطبيقها بصورة منفردة على الدخل قبل حساب الضريبة للفترة الدورية بالنسبة لكل دولة، وبالمثل إذا كانت أسعار ضريبة دخل مختلفة تنطبق على فئات مختلفة من الدخل (مثل الأرباح الرأسمالية أو الايراد المحقق من أنشطة محددة) فيتم إلى الحد الممكن عملياً تطبيق سعر مستقل على كل فئة منفردة للدخل قبل حساب الضريبة للفترة الدورية وحيث إن هذه الدرجة من الدقة مطلوبة إلا أنه قد لا يمكن تحقيقها فى جميع الحالات، ويتم استخدام متوسط مرجح لأسعار الضريبة فى الدول المختلفة أو بالنسبة لفئات الدخل إذا كان استخدام أسعار أكثر تحديداً له نتيجة تقريبية معقولة.

ب١٤– لتوضيح تطبيق المبدأ السابق، تتوقع المنشأة التى تقدم تقارير ربع سنوية أن تربح من شركة تابعة ١٠٠٠٠ قبل حساب الضريبة فى كل فترة ربع سنوية وتعمل فى دولة تبلغ سعر الضريبة الدخلية فيها ٢٠% على أول ٢٠٠٠٠ من الأرباح السنوية و٣٠% على كل أرباح إضافية، والأرباح الفعلية تشابه التوقعات، ويبين الجدول التالي مبلغ عبء ضريبة الدخل الذي تصدر عنه التقارير الربع سنوية.

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
عبء الضريبة	**٢٥٠٠**	**٢٥٠٠**	**٢٥٠٠**	**٢٥٠٠**	**١٠٠٠٠**

يتوقع أن تستحق ضريبة مقدارها ١٠٠٠٠ للسنة بكاملها على دخل مقداره ٤٠٠٠٠ قبل حساب الضريبة.

ب١٥- فيما يلي إيضاح آخر: تقوم المنشأة بتقديم تقارير ربع سنوية، ومن المتوقع أن تحصل على ربح مقداره ١٥٠٠٠ قبل حساب الضريبة فى الربع الأول، إلا أنها تتوقع أن تتكبد خسائر مقدارها ٥٠٠٠ فى كل فترة ربع سنوية من الفترات الثلاث الباقية (وهكذا يبلغ ربحها صفراً خلال السنة) ومتوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدرة ٢٠%. ويبين الجدول التالي مبلغ عبء ضريبة الدخل الذي يرد فى التقرير فى كل فترة ربع سنوية.

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
عبء الضريبة	**٣٠٠٠**	**(١٠٠٠)**	**(١٠٠٠)**	**(١٠٠٠)**	**صفر**

الفرق بين السنة المالية والسنة الضريبية

ب١٦- فى الحالات النادرة التى تختلف فيها السنة المالية عن السنة الضريبية يتم قياس عبء ضريبة الدخل للفترة الدورية باستخدام متوسط مرجح لسعر الضريبة الفعلى مقدراً لكل سنة من سنوات ضريبة الدخل المطبقة على الجزء من الدخل قبل حساب الضريبة الذي تم تحقيقه فى كل سنة من سنوات ضريبة الدخل هذه.

ب١٧ - ملغاة.

الخصم الضريبي

ب١٨ -ملغاة.

ب١٩ - ملغاة.

رد وترحيل الخسارة والخصم الضريبى

ب٢٠-يتم إظهار الخسارة الضريبية التى تم ردها فى الفترة الدورية التى تحدث فيها تلك الخسارة، كما يتم كذلك الاعتراف بأى تخفيض مقابل لذلك فى عبء الضريبة أو أية زيادة فى إيراد الضريبة.

ب٢١- يقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) شروطاً لتقييم احتمال الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن مقابله الاستفادة من الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة. ويتم تطبيق هذه الشروط فى نهاية كل فترة دورية، وإذا تم استيفاء هذه الشروط يتم إظهار أثر ترحيل الخسارة الضريبية فى حساب متوسط سعر ضريبة الدخل السنوية المقدر المطبق.

ب٢٢- إيضاحاً لذلك هناك منشأة تقدم تقاريرها كل فترة ربع سنوية ولديها خسارة تشغيل مرحلة لأغراض ضريبة الدخل فى بداية السنة المالية الحالية مقدارها ١٠٠٠٠ والتى لم يتم الاعتراف فيها بأى أصل ضريبى مؤجل، وتربح المنشأة ١٠٠٠٠ فى الربع الأول من السنة الحالية، وتتوقع أن تربح ١٠٠٠٠ فى كل فترة ربع سنوية من الفترات الثلاث الباقية، وباستبعاد الخسارة التشغيلية المرحلة يتوقع أن يبلغ معدل سعر ضريبة الدخل السنوية المقدر ٢٠% فيكون عبء الضريبة كما يلي:

	الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	سنوياً
عبء الضريبة	١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	٦٠٠٠

التغيرات التعاقدية أو المنظورة فى سعر الشراء

ب٢٣- هناك تصور بالنسبة لأي خصم على الكميات وكذلك التغيرات الأخرى المتعاقد عليها فى أسعار المواد الخام أو العمالة أو البضائع والخدمات الأخرى المشتراة فى الفترات الدورية لدى كل من الطرف الذي يقوم بالسداد والمستلم إذا كان من المتوقع حدوث ذلك، وهكذا فإن اى تخفيض أو خصم تعاقدى يكون متوقع، إلا أن أى خفض أو خصم تقديرى لا يكون له أى انعكاس لأن الأصل أو الالتزام الناتج لا يستوفيان الشروط الواردة فى إطار عرض وتصوير القوائم المالية التى تنص على وجوب أن يكون الأصل مورداً تسيطر عليه المنشأة نتيجة لحدث سابق، ووجوب أن يكون الالتزام عبئاً حالياً يتوقع أن ينجم عن تسويته تدفق خارجى للموارد.

الإهلاك والاستهلاك

ب٢٤- يعتمد الاهلاك والاستهلاك لفترة دورية على الأصول المملوكة خلال تلك الفترة الدورية ولا يؤخذ فى الاعتبار حالات استحواذ أو بيع الأصول المخطط لها لفترة لاحقة فى السنة المالية.

المخزون

ب٢٥–يتم قياس المخزون للتقارير المالية الدورية بناء على نفس المبادئ كما فى نهاية السنة المالية. ويحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" شروط الاعتراف بالمخزون وقياسه. ويمثل المخزون مشاكل معينة فى تاريخ أى تقرير مالي بسبب الحاجة الى تحديد الكميات والتكاليف وكذلك صافي القيمة البيعية للمخزون، وبالرغم من ذلك يتم تطبيق نفس مبادئ القياس على المخزون الدورى، ولتوفير التكاليف والوقت كثيراً ما تستخدم المنشآت التقديرات لقياس المخزون فى التواريخ الدورية الى حد أكبر مما يتم فى تواريخ تقديم التقارير السنوية. وفيما يلي أمثلة على كيفية تطبيق اختبار صافي القيمة البيعية فى أى تاريخ دورى، وكيفية معاملة التغيرات في التصنيع في التواريخ الدورية.

صافي القيمة البيعية للمخزون

ب٢٦–يتم تحديد صافي القيمة البيعية للمخزون بالرجوع إلى أسعار البيع والتكاليف المتعلقة بها لإكمال بيعها فى تواريخ دورية. وتقوم المنشأة برد أى انخفاض فى القيمة إلى صافي القيمة البيعية فى أية فترة دورية لاحقة فقط إذا كان من المناسب إجراء ذلك فى نهاية السنة المالية.

ب٢٧ –ملغاة.

التغيرات فى تكلفة التصنيع للفترات الدورية

ب٢٨–يتم الاعتراف بالانحرافات فى السعر والكفاءة والصرف والكمية لمنشأة صناعية فى قائمة الدخل فى تواريخ التقارير الدورية إلى نفس المدى الذي يتم فيه الاعتراف بهذه التغيرات فى قائمة الدخل فى نهاية السنة المالية مع اعتبار تأجيل التغيرات التى يتوقع استيعابها فى نهاية السنة غير مناسب، لأنه من الممكن أن ينجم عن ذلك إثبات المخزون فى ذلك التاريخ بمقدار يزيد أو يقل عن حصته فى التكلفة الفعلية للصنع.

أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية

ب٢٩–يتم قياس أرباح وخسائر ترجمة العملات الأجنبية للتقارير المالية الدورية حسب نفس المبادئ كما فى نهاية السنة المالية.

ب٣٠- يحدد معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية" كيفية ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض بما فى ذلك الإرشادات الخاصة باستخدام متوسط أسعار صرف العملات الأجنبية أو أسعار الإقفال لها وإرشادات بشأن الاعتراف بالتسويات الناجمة فى الأرباح أو الخسائر أو بنود الدخل الشامل الأخرى. ويتم استخدام المتوسط الفعلى وأسعار الإقفال للفترة الدورية بما يتفق مع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)، ولا تقوم المنشآت بتوقع التغيرات المستقبلية فى أسعار الصرف الأجنبية فى باقى السنة المالية الحالية عند ترجمة العمليات الأجنبية فى أية فترة دورية.

ب٣١- إذا تتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) الاعتراف بتسويات ترجمة العملات الأجنبية كدخل أو كمصروف فى الفترات التى تنشأ بها، فإن هذا المبدأ يطبق فى كل فترة دورية. ولا تقوم المنشآت بتأجيل بعض تسويات ترجمة العملات الأجنبية فى أى تاريخ دورى إذا كان من المتوقع رد التسوية قبل نهاية السنة المالية.

التقارير المالية الدورية فى الاقتصاديات عالية التضخم

ب٣٢- ملغاة.

ب٣٣- ملغاة.

ب٣٤- ملغاة.

اضمحلال قيمة الأصول

ب٣٥- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة" الاعتراف بخسارة الاضمحلال فى القيمة إذا انخفض المبلغ القابل للاسترداد إلى أقل من القيمة الدفترية.

ب٣٦- يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتطبيق نفس شروط اختبارات اضمحلال القيمة والاستبعاد من الدفاتر فى أى تاريخ دورى كما كانت ستفعل فى نهاية أية سنة مالية، على أن ذلك لا يعنى أنه يجب على المنشأة أن تقوم بالضرورة بإجراء حساب مفصل لاضمحلال القيمة فى نهاية كل فترة دورية، بل تقوم المنشأة بإجراء مراجعة لتحديد دلائل على وجود أى اضمحلال هام فى القيمة منذ نهاية آخر سنة مالية لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لهذا الحساب من عدمه.

ملحق (ج)

أمثلة على استخدام التقديرات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

الأمثلة التالية لإيضاح تطبيق المبدأ المذكور فى الفقرة "٤١" من هذا المعيار.

ج١- **المخزون:** قد لا تدعو الحاجة الى إجراءات كاملة لجرد وتقييم للمخزون فى التواريخ الدورية بالرغم من انه يمكن إجراؤها فى نهاية السنة المالية، وقد يكون كافياً إجراء تقديرات فى التواريخ الدورية بناء على هوامش المبيعات.

ج٢- **تبويب الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة:** قد تقوم المنشآت بإجراء بحث أكثر شمولاً لتبويب الأصول والالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة فى تواريخ التقارير السنوية وليس فى التواريخ الدورية.

ج٣- **المخصصات:** إن تحديد المبلغ المناسب لمخصص (مثل مخصص الضمانات والتكاليف البيئية وتكاليف إعداد الموقع) قد يكون معقداً وكثيراً ما يكون مكلفاً ومستهلكاً للوقت، وفى بعض الأحيان تستخدم المنشآت خبراء خارجيين للمساعدة فى الحسابات السنوية، ويتم عادة عمل تقديرات مماثلة فى تواريخ دورية بناء على مراجعة وتحديث المخصص السنوى السابق بدلاً من استخدام خبراء خارجيين لعمل حساب جديد.

ج٤- **المعاشات:** يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" أن تقوم المنشأة بتحديد القيمة الحالية للالتزامات المحددة المرتبطة بهذه المزايا والقيمة السوقية لأصول نظام المعاشات فى تاريخ نهاية كل فترة مالية. ويشجع المعيار المنشأة على استخدام خبير اكتوارى مؤهل مهنياً لقياس الالتزامات. ولأغراض إعداد التقارير الدورية يمكن الحصول على قياس يعتمد عليه من خلال الاستنتاج والاستنباط بناء على أحدث تقييم اكتوارى.

ج٥- **ضرائب الدخل:** تقوم المنشأة في قوائمها المالية المجمعة بحساب عبء ضريبة الدخل والتزام ضريبة الدخل المؤجل فى تواريخ سنوية بتطبيق سعر الضريبة على قياسات الدخل لكل دولة بشكل مستقل، وعلى الرغم من أن الفقرة "ب ١٤" توضح أهمية التوصل لهذه الدرجة من الدقة فى تواريخ تقديم التقارير الدورية إلا أنه قد يكون من غير الممكن تحقيقها فى جميع الحالات، ويتم استخدام متوسط مرجح لسعر الضريبة فى الدول المختلفة أو بالنسبة لفئات الدخل إذا كانت ذات درجة تقريبية معقولة.

ج٦- **البنود المحتملة:** قد يشمل قياس البنود المحتملة آراء الخبراء القانونين أو مستشارين آخرين ويتم فى بعض الأحيان الحصول على تقارير رسمية من خبراء مستقلين فيما يتعلق بالبنود المحتملة، ومثل هذه الآراء حول التقاضى والمطالبات والتقييمات والبنود المحتملة وحالات عدم التأكد الأخرى قد تكون مطلوبة أو لا تكون مطلوبة فى التواريخ الدورية.

ج٧- **ملغاة.**

ج٨- **التسويات فيما بين الشركات الشقيقة والتابعة:** بالنسبة لبعض الأرصدة المشتركة بين الشركات الشقيقة والتابعة الى أن تتم تسويتها على مستوى تفصيلي عند إعداد القوائم المالية المجمعة فى نهاية السنة المالية فإنه يمكن تسويتها بصورة مختصرة وأقل تفصيلاً عند إعداد القوائم المالية المجمعة فى أى تاريخ دورى.

ج٩- **الصناعات المتخصصة:** نظراً للتعقيد وارتفاع التكلفة والوقت قد تكون قياسات الفترة الدورية فى الصناعات المتخصصة أقل دقة مما هى عليه فى نهاية السنة المالية، مثال ذلك حساب احتياطيات التأمين من قبل شركات التأمين.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١)

اضمحلال قيمة الأصول

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١)

اضمحلال قيمة الأصول

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١)
اضمحلال قيمة الأصول

هدف المعيار

١ – يهدف هذا المعيار إلى وضع الإجراءات التي يمكن للمنشأة أن تطبقها لضمان أن أصولها قد تم إثباتها بقيم لا تتجاوز قيمتها الاستردادية. ويصبح الأصل مثبتاً بقيمة أكثر من قيمته الاستردادية إذا كانت قيمته الدفترية تتجاوز القيمة المتوقع استردادها من خلال استخدام أو بيع الأصل، وفى هذه الحالة فإن الأصل يعتبر قد اضمحلت قيمته، وهنا يتطلب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بإثبات الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة ذلك الأصل، ويحدد المعيار الحالات التي يتعين فيها أن تقوم المنشأة بإلغاء الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل، كما يوصى بإفصاحات معينة عن الأصول التي حدث اضمحلال في قيمتها.

نطاق المعيار

٢ – يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الاضمحلال في قيمة كافة الأصول بخلاف:

(أ) المخزون (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المخزون).

و (ب) الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨)).

و (ج) الأصول الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) ضرائب الدخل).

و (د) الأصول الناشئة عن مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) مزايا العاملين).

و (هـ) الأصول المالية المدرجة في نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) الأدوات المالية.

و (و) الاستثمار العقاري الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري".

و (ز) الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الزراعة).

و (ح) تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقدية لشركات التأمين بموجب عقود تأمين طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) عقود التأمين.

و (ط) الأصول غير المتداولة (أو مجموعات الأصول الجارى التخلص منها) المبوبة كأصول محتفظ بها بغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

٣ – لا يطبق هذا المعيار على المخزون أو الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء أو الأصول الضريبية المؤجلة أو الأصول الناشئة عن مزايا العاملين أو الأصول غير المتداولة (أو مجموعة الأصول الجارى التخلص منها) المبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع لأن معايير المحاسبة المصرية الحالية السارية على هذه الأصول تتضمن متطلبات معينة لإثبات هذه الأصول والاعتراف بها وقياسها.

٤ –يطبق هذا المعيار على الأصول المالية المبوبة:

(أ) كشركات تابعة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة ".

(ب) كشركات شقيقة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) " الاستثمارات في شركات شقيقة".

(ج) كحصص ملكية فى مشروعات مشتركة كما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) " الترتيبات المشتركة".

وبالنسبة لاضمحلال قيمة الأصول المالية الأخرى، يتم الرجوع لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

٥ – لا يطبق هذا المعيار على الأصول المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، أو الاستثمار العقاري الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤)، أو الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥).

تعريفات

٦ – تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

القيمة الدفترية: وهي المبلغ الذي يتم الاعتراف به للأصل بعد خصم أى مجمع للإهلاك أو الاستهلاك أو خسائر الاضمحلال فى قيمته.

الوحدة المولدة للنقد: أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التى تولد تدفقات نقدية داخلة وتكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من غيرها من الأصول أو مجموعات الأصول.

الأصول العامة للمنشأة: وهي الأصول بخلاف الشهرة والتي تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من الوحدة المولدة للنقد محل الاختبار والوحدات الأخرى المولدة للنقد.

تكاليف التخلص: وهي التكاليف الإضافية التي تتعلق مباشرة بالتخلص من أصل أو وحدة مولدة للنقد بعد استبعاد تكاليف التمويل ومصروفات الضرائب الدخلية.

القيمة القابلة للإهلاك: هى تكلفة الأصل الثابت أو أية قيمة أخرى بديلة للتكلفة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية له فى نهاية عمره الإنتاجى المقدر.

الإهلاك (الاستهلاك): هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على العمر الإنتاجى المقدر له (أو استهلاك الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه).

القيمة العادلة: هى السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

خسارة الاضمحلال فى القيمة: هى المبلغ الذي تزيد فيه القيمة الدفترية للأصل أو الوحدة المولدة للنقد عن القيمة الاستردادية لها.

القيمة الاستردادية للأصل أو للوحدة المولدة للنقد: هى قيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.

العمر الإنتاجى إما أن يكون:

(أ) الفترة التي تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل.

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل.

القيمة الاستخدامية: هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها من أي أصل أو وحدة مولدة للنقد.

تحديد الأصل الذي قد يحدث اضمحلال في قيمته

٧ – تحدد الفقرات من "٨" إلى "١٧" متى يجب تحديد القيمة الاستردادية، وهذه الشروط تستخدم مصطلح "أصل" ولكنها تطبق بنفس الشكل على الأصل منفرداً أو الوحدة المولدة للنقدية.

أما بقية ما ورد فى هذا المعيار فهي مقسمة على النحو التالي:

(أ) تحدد الفقرات من "١٨" إلى "٥٧" متطلبات وشروط قياس القيمة الاستردادية. ويستخدم مصطلح "أصل" ليشير للأصل المنفرد أو لأية وحدة مولدة للنقدية.

(ب) تحدد الفقرات من "٥٨" إلى "١٠٨" شروط الاعتراف والقياس بالنسبة لخسائر اضمحلال القيمة. ويتم تناول ما يتعلق بقياس اضمحلال القيمة والاعتراف به بالنسبة للأصول الفردية بخلاف الشهرة في الفقرات من "٥٨" إلى "٦٤" أما الفقرات من "٦٥" إلى "١٠٨" فإنها تتناول القياس والاعتراف بالنسبة لخسائر اضمحلال القيمة للوحدات المولدة للنقدية وكذلك الشهرة.

(ج) تحدد الفقرات من "١٠٩" إلى "١١٦" متطلبات وشروط إلغاء خسائر اضمحلال القيمة المثبتة في فترات سابقة بالنسبة لأي أصل أو وحدة مولدة للنقدية وينطبق مصطلح "أصل " في هذه الشروط على الأصل الفردي أو أية وحدة مولدة للنقدية. وهناك شروط إضافية للأصل الفردي وردت في الفقرات من "١١٧" إلى "١٢١"، وبالنسبة للوحدة المولدة للنقدية فقد وردت الشروط الإضافية في الفقرتين "١٢٢" و"١٢٣"، وبالنسبة للشهرة فقد وردت في الفقرتين "١٢٤" و"١٢٥".

(د) تحدد الفقرات من "١٢٦" إلى "١٣٣" المعلومات التي يجب الإفصاح عنها بشأن خسائر اضمحلال القيمة وإلغائها بالنسبة للأصول والوحدات المولدة للنقدية. وتحدد الفقرات من "١٣٤" إلى "١٣٧" متطلبات الإفصاح الإضافية للوحدات المولدة للنقدية الموزع عليها الشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة وذلك لأغراض اختبار اضمحلال القيمة.

٨ – يضمحل الأصل عندما تتجاوز قيمته الدفترية قيمته الاستردادية والفقرات من "١٢" إلى "١٤" تقدم وصفاً لبعض الدلالات والمؤشرات على إمكانية حدوث خسائر اضمحلال في قيمة الأصل، فإذا ظهرت أي من هذه الدلالات والمؤشرات فإنه يتعين على المنشأة أن تقوم بعمل تقدير رسمي للقيمة الاستردادية، وفيما عدا ما ورد فى فقرة "١٠"، إذا لم تكن هناك أية دلالة على احتمال حدوث خسارة نتيجة الاضمحلال في قيمة الأصل فإن هذا المعيار لا يتطلب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير رسمي للقيمة الاستردادية.

٩ – يتعين على المنشأة أن تقدر في تاريخ نهاية كل فترة مالية ما إذا كان هناك أى مؤشر على احتمال حدوث اضمحلال في قيمة أصل. وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يجب أن تقوم المنشأة بعمل تقدير للقيمة الاستردادية للأصل.

١٠ – بغض النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشر لاضمحلال القيمة، تقوم المنشأة بما يلي:

(أ) إجراء اختبار اضمحلال القيمة سنوياً للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجى غير محدد أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام وذلك بمقارنة قيمته الدفترية مع قيمته الاستردادية. ويمكن إجراء هذا الاختبار في أي وقت في السنة بشرط إجرائه في نفس الوقت من كل سنة. ويجوز إجراء اختبارات للأصول غير الملموسة المختلفة في أوقات مختلفة. إلا أنه إذا تم الاعتراف بهذا الأصل غير الملموس أولياً أثناء السنة الحالية يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة لهذا الأصل قبل نهاية هذه الفترة.

(ب) إجراء اختبار للشهرة المقتناة فى عملية تجميع أعمال سنوياً طبقاً للفقرات من "٨٠" إلى "٩٩".

١١– قدرة الأصل غير الملموس على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية كافية لاسترداد قيمته الدفترية تخضع لدرجة أكبر من عدم التأكد وذلك قبل إتاحة الأصل للاستخدام عنها بعد اتاحته للاستخدام وبالتالي يتطلب هذا المعيار قيام المنشأة باختبار اضمحلال القيمة على الأقل مرة سنوياً وكذلك القيمة الدفترية للأصل غير الملموس الذي لم يتاح بعد للاستخدام.

١٢ – وعند تقدير مدى احتمال حدوث اضمحلال في قيمة الأصل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار – كحد أدنى – المؤشرات التالية:

المصادر الخارجية للمعلومات:

(أ) حدوث انخفاض ملموس فى القيمة السوقية للأصل أثناء الفترة أكثر مماهو متوقع نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام المعتاد.

(ب) حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبي على المنشأة أثناء الفترة أو سوف تحدث في المستقبل القريب في البيئة التكنولوجية والسوق والمناخ الاقتصادي والتشريعي الذي تعمل فيه المنشأة أو في السوق التى تم تخصيص الأصل لها.

(ج) حدوث زيادة في أسعار فائدة السوق على الاستثمارات أو في معدلات العائد الأخرى في السوق خلال الفترة وأن يكون من المحتمل أن يكون لتلك الزيادة تأثير على سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل مما يسفر عن اضمحلال ملموس في القيمة الاستردادية للأصل.

(د) إذا تجاوزت القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة قيمها الرأسمالية Market Capitalization طبقاً لأسعار السوق.

المصادر الداخلية للمعلومات:

(أ) توافر دليل تقادم أو تلف مادي في الأصل.

(ب) حدوث تغييرات ملموسة ذات تأثير سلبى على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه، وهذه التغيرات تشمل تخريد الأصل والخطط الخاصة بتوقف العمليات المرتبط بها الأصل أو إعادة هيكلتها أو خطط تتعلق بالتصرف في الأصل أو بيعه قبل التاريخ المتوقع وإعادة تقدير العمر الإنتاجى للأصل بحيث يكون له نهاية محددة(*).

(ج) توافر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى سوء الأداء الاقتصادي للأصل أو يتوقع أن يكون سيئاً.

(د) من مؤشرات وجود اضمحلال عند اعتراف المستثمر بتوزيعات الأرباح فى استثمار فى شركة تابعة أو شركة شقيقة أو منشأة تحت سيطرة مشتركة ما يلي:

(١) عندما يزيد الرصيد الدفترى للاستثمار فى القوائم المالية المستقلة عن الأرصدة الدفترية الواردة فى القوائم المالية المجمعة لصافي أصول المنشأة المستثمر فيها بما فى ذلك الشهرة المرتبطة بها.

(٢) عندما تزيد التوزيعات عن إجمالي الدخل الشامل فى المنشأة المستثمر فيها فى الفترة التى يعلن فيها التوزيع.

١٣– الحالات المدرجة في الفقرة "١٢" ليست شاملة. حيث إنه يجوز أن تقوم المنشأة بتحديد دلائل أخرى تشير إلى إمكانية اضمحلال الأصل ويتطلب هذا أن تقوم المنشأة بتحديد القيمة الاستردادية أو في حالة الشهرة تقوم بإجراء اختبار اضمحلال القيمة طبقا للفقرات من "٨٠" إلى "٩٩".

(*) بمجرد أن يفى الأصل بشروط التبويب كمحتفظ به لغرض البيع (أو يدرج ضمن مجموعة مستبعدة مبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع) فإنه يستبعد من نطاق هذا المعيار ويتم معالجته المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

١٤– قد تشير دلائل من التقارير الداخلية إلى احتمال اضمحلال في قيمة الأصول منها:

(أ) أن التدفقات النقدية لاقتناء الأصل أو الاحتياجات النقدية التالية لتشغيل الأصل أو صيانته، أعلى مماهو مقدر في الموازنة التقديرية.

(ب) أن تكون التدفقات النقدية الفعلية بالصافي أو أرباح التشغيل أو الخسائر الناجمة عن الأصل، أسوأ مما هو مقدر في الموازنة التقديرية.

(ج) حدوث تراجع ملموس في تقديرات التدفقات النقدية الصافية أو الأرباح التشغيلية أو الزيادة الملموسة في الخسائر المتوقعة من الأصل.

(د) وجود خسائر تشغيلية أو تدفقات نقدية خارجة للأصل عند تجميع أرقام الفترة الحالية مع الأرقام المتوقعة مستقبلاً.

١٥– كما ورد في الفقرة "١٠" يتطلب هذا المعيار إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الأقل مرة كل سنة للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجى محدد أو غير المتاح للاستخدام، وكذلك الشهرة. وبغض النظر عن متى يتم تطبيق ما جاء بالفقرة "١٠" فإن مفهوم الأهمية النسبية يطبق عند تحديد هل هناك احتياج لتقييم القيمة الاستردادية للأصل. على سبيل المثال، إذا أظهرت العمليات الحسابية السابقة أن القيمة الاستردادية للأصل تتجاوز بكثير قيمته الدفترية عندئذ لا تحتاج المنشأة إلى إعادة تقييم القيمة الاستردادية ما لم يقع أي حدث يؤدى إلى استبعاد هذا الفرق وبالمثل قد تظهر التحليلات السابقة أن القيمة الاستردادية للأصل لا تتسم بأية حساسية تجاه أي مؤشر ورد في الفقرة "١٢".

١٦– كإيضاح لما ورد في الفقرة "١٥" إذا حدثت زيادة في أسعار فائدة السوق عن المعدلات الأخرى للعائد على الاستثمار في السوق أثناء الفترة، فإنه ليس مطلوباً بموجب هذا المعيار أن تقوم المنشأة بعمل تقديرات رسمية للقيمة الاستردادية للأصل في الحالات التالية:

(أ) إذا لم يكن من المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل بالزيادة في تلك الأسعار. على سبيل المثال، الزيادات في أسعار الفائدة على المدى القصير قد لا يكون لها تأثير ملموس على سعر الخصم بالنسبة للأصل الذي يكون عمره الافتراضى المتبقي طويلاً.

(ب) إذا كان من المحتمل أن يتأثر سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة الاستخدامية للأصل بالزيادة في أسعار السوق. إلا أن تحليل الحساسية السابق للقيمة الاستردادية يوضح:

(١) أنه من غير المحتمل أن يكون هناك اضمحلال جوهري في القيمة الاستردادية لأن من المحتمل حدوث زيادة في التدفقات النقدية المستقبلية. على سبيل المثال: في بعض الحالات، قد يكون هناك منشأة قادرة على إظهار أنها تقوم بتسوية الإيرادات للتعويض عن أية زيادة في أسعار السوق.

أو (٢) أنه من غير المحتمل أن يؤدى الاضمحلال في القيمة الاستردادية إلى حدوث خسائر جسيمة نتيجة الاضمحلال في قيمة الأصل.

١٧– إذا كان هناك مؤشر على أن أصل ما سوف يحدث اضمحلال في قيمته، فإن هذا قد يشير إلى أن العمر الإنتاجي المتبقي أو أن طريقة الإهلاك (الاستهلاك) أو القيمة المتبقية للأصل يتعين مراجعتها وتعديلها بموجب معيار المحاسبة المصرى المطبق على هذا الأصل حتى إذا لم يتم إثبات أية خسائر ناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل.

قياس القيمة الاستردادية

١٨– يحدد هذا المعيار القيمة الاستردادية على أنها سعر بيع الأصل بالصافي أو القيمة الاستخدامية له أيهما أعلى، والفقرات من "١٩" إلى "٥٧" تحدد متطلبات قياس القيمة الاستردادية، وهذه المتطلبات تستخدم اصطلاح "أصل" ولكنه ينطبق على الأصل منفرداً أو الوحدة التي تدر نقداً.

١٩– ليس من الضروري دائماً أن نحدد سعر بيع الأصل بالصافي وقيمته الاستخدامية، على سبيل المثال، إذا تجاوز أي من هذه المبالغ القيمة الدفترية للأصل، فمعنى ذلك أنه لا يوجد اضمحلال فى قيمة الأصل وليس هناك داع لتقدير القيمة الأخرى.

٢٠– يمكن تحديد سعر البيع بالصافي حتى إذا لم يكن الأصل متداولاً في سوق نشطة، إلا أنه لن يكون ممكناً تحديد سعر البيع بالصافي في حالة عدم وجود الأساس الذي يمكن بناء عليه عمل تقديرات يعتمد عليها للقيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة. وفى هذه الحالة فإن القيمة الاستردادية للأصل يمكن اعتبار أنها قيمته الاستخدامية.

٢١– إذا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن القيمة الاستخدامية لأصل ما تتجاوز بشكل ملموس صافي سعر بيع هذا الأصل، فإن القيمة الاستردادية لهذا الأصل يمكن اعتبارها سعر بيعه بالصافي، وهذا هو الحال غالبا بالنسبة لأصل يحتفظ به للبيع، وهذا لأن القيمة الاستخدامية للأصل المحتفظ به للتصرف فيه تتكون من صافي عائد التصرف حيث إن التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل حتى التصرف فيه من المتوقع أن تكون ضئيلة.

٢٢– تتحدد القيمة الاستردادية للأصل بذاته إلا فى حالة عدم إنتاج الأصل لتدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر له وبشكل مستقل عن سائر الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى، وإذا كان الحال كذلك، فإن القيمة الاستردادية تتحدد بالنسبة للوحدة التي تولد نقدية والتي يتبعها الأصل (راجع الفقرات من "٦٥" إلى "١٠٣") ما لم:

(أ) يكن سعر بيع الأصل بالصافي أعلى من قيمته الدفترية.

أو (ب) يمكن تقدير القيمة الاستخدامية للأصل لتكون قريبة من صافي سعر بيعه ويكون في الإمكان تحديد سعر البيع بالصافي له.

٢٣– فى بعض الحالات يمكن أن توفر التقديرات والمتوسطات والبيانات الحسابية المختصرة تقديراً تقريبياً بدرجة معقولة للحسابات التفصيلية الموضحة في هذا المعيار لتحديد سعر بيع الأصل بالصافي أو قيمته الاستخدامية.

قياس القيمة الاستردادية للأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجى محدد

٢٤– تتطلب الفقرة "١٠" إجراء اختبار اضمحلال القيمة لأي أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد سنوياً بمقارنة القيمة الدفترية مع القيمة الاستردادية بغض النظر عن وجود أى مؤشر عن اضمحلال القيمة. إلا أنه يجوز استخدام آخر حسابات تفصيلية عن القيمة الاستردادية للأصل في اختبار اضمحلال القيمة في الفترة الحالية بشرط توافر الشروط التالية:

(أ) إذا كان الأصل غير الملموس لا يحقق تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر المستقل بشكل كبير عن الأصول الأخرى، وبالتالي يتم اختباره كجزء من الوحدة المولدة للنقدية التى يتبعها هذا الأصل وبالتالي لم تتغير الأصول والالتزامات المكونة لهذه الوحدة بدرجة كبيرة منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية.

و (ب) أن ينتج عن آخر حساب للقيمة الاستردادية مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير.

و (ج) في ضوء الأحداث التي وقعت والظروف التي تغيرت منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية، ويكون تقدير القيمة الاستردادية الحالية بأقل من القيمة الدفترية للأصل أمر بعيد الحدوث.

صافي القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع

٢٥- ملغاة.

٢٦ – ملغاة.

٢٧ – ملغاة.

٢٨- تكاليف الاستبعاد بخلاف تلك التى اعترف بها كالتزام يتم خصمها عند تحديد القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع. ومن أمثلة هذه التكاليف، المصروفات القانونية وكذلك ضريبة الدمغة والضرائب المماثلة وتكاليف نقل الأصل والتكاليف الإضافية المباشرة لوضع الأصل في حالة تسمح بالبيع. إلا أن مكافآت ترك الخدمة (كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين") والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم المنشأة بعد استبعاد الأصل لا تعتبر تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد الأصل.

٢٩- يتطلب استبعاد أصل ما في بعض الأحيان أن يتحمل المشترى التزاماً ويكون هناك قيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع بالصافي لكل من الأصل والالتزام وتوضح الفقرة "٧٨" كيف يمكن التعامل مع هذه الحالات.

القيمة الاستخدامية

٣٠- تراعى العناصر الآتية عند حساب القيمة الاستخدامية للأصل:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

و (ب) التوقعات بشأن التغيرات الممكنة في قيمة أو توقيت هذه التدفقات النقدية المستقبلية.

و (ج) القيمة الزمنية للنقود ممثلة فى أسعار الفائدة الحالية في السوق بدون مخاطر.

و (د) قيمة تحمل عدم التأكد المتأصل في الأصل.

و (هـ) العوامل الأخرى مثل عدم قابلية التسييل والتصفية والتي يظهرها السوق عند تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

٣١ – وعند إجراء تقدير للقيمة الاستخدامية لأصل ما يتم اتخاذ الإجراءات الآتية:

(أ) تقدير التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة المستقبلية الناشئة عن الاستخدام المستمر للأصل وعن بيعه النهائي.

(ب) تطبيق سعر الخصم الملائم على تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

٣٢ – يمكن إظهار العناصر الواردة في الفقرة "٣٠ (ب) و (د) و (ه) " إما كتسويات للتدفقات النقدية المستقبلية أو كتسويات لسعر الخصم، وبغض النظر عن الأسلوب الذي تتخذه المنشأة لإظهار التوقعات الخاصة بإمكانية تغير قيمة أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية فإن النتيجة يجب أن تكون إظهار القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بمعنى المتوسط المرجح لجميع النتائج الممكنة. ويوفر المرفق (أ) إرشادات إضافية عند استخدام أسلوب القيمة الحالية عند قياس قيمة الأصل المستخدم.

أسس تقدير التدفقات النقدية المستقبلية

٣٣ – عند قياس القيمة الاستخدامية يجب على المنشأة:

(أ) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية على أساس افتراضات معقولة ومؤيدة تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف والأوضاع الاقتصادية التي ستكون قائمة على مدار العمر الإنتاجى المتبقي للأصل، ويجب إعطاء أهمية للأدلة والمؤشرات الخارجية.

(ب) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية على ضوء آخر الموازنات والتوقعات التي اعتمدتها الإدارة وأن تغطى تلك التوقعات فترة خمس سنوات ما لم يكن هناك مبرراً لفترة أطول، ومع استبعاد أية تدفقات نقدية للداخل أو للخارج مستقبلية متوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة في المستقبل أو من تحسين أو دعم أداء الأصل.

(ج) تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية فيما بعد الفترة التي تغطيها الموازنات والتوقعات الصادرة مؤخراً، باستخدام معدل نمو ثابت أو متجه للاضمحلال في السنوات التالية ما لم تكن هناك زيادة في المعدل لها ما يبررها، ويجب ألا يتجاوز معدل النمو هذا متوسط معدل النمو على المدى الطويل بالنسبة للمنتجات أو الصناعات أو بالنسبة للدولة أو الدول التي تمارس فيها المنشأة نشاطها أو بالنسبة للسوق التى يستخدم فيها الأصل ما لم يكن هناك ما يبرر معدل نمواً على.

٣٤ – تقوم الإدارة بتقدير معقولية الافتراضات التي قامت عليها التنبؤات الحالية للتدفقات النقدية باختبار أسباب الفروق بين التنبوءات الماضية للتدفقات النقدية والتدفقات النقدية الفعلية، ويجب على الإدارة التأكد من أن هذه الافتراضات تتفق مع النتائج الفعلية الماضية وأن يدعم ذلك الأحداث أو الظروف التي لم تكن قائمة أثناء تحقق هذه التدفقات النقدية.

٣٥ – وبشكل عام فإن التوقعات والموازنات المالية الواضحة والتى يعتمد عليها بشأن التدفقات النقدية المستقبلية لفترات أطول من خمس سنوات لا تكون متاحة. ولهذا السبب، فإن تقديرات الإدارة بشأن التدفقات النقدية المستقبلية تكون قائمة على فترة أقصاها خمس سنوات، ويجوز للإدارة أن تستخدم توقعات خاصة بالتدفقات النقدية بناءً على موازنات مالية تغطى فترة أطول من خمس سنوات إذا كانت لديها الثقة بأن تلك التوقعات يعتمد عليها ويمكن أن توضح قدرة الإدارة – بناءً على الخبرة السابقة – على التوصل إلى توقعات التدفقات النقدية بدقة لفترات أطول.

٣٦ – يمكن تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل من خلال استقراء واستخلاص توقعات التدفقات النقدية القائمة على أساس الموازنات والتوقعات المالية باستخدام معدل النمو لسنوات تالية. وهذا المعدل يكون ثابتاً أو متجهاً للانخفاض ما لم تحدث زيادة في المعدل تتوافق مع المعلومات الموضوعية حول أنماط المنتج أو دورة العمر الإنتاجي. وإذا كان ملائماً، يكون معدل النمو صفراً أو سلبي.

٣٧ – وعندما تكون الظروف مواتية، فإنه يكون من المحتمل دخول المنافسين للسوق وتقييد النمو، لذلك فإن المنشأة سوف تواجه صعوبات لتجاوز معدلات النمو التاريخية على المدى البعيد (٢٠ سنة مثلاً) بالنسبة للمنتجات أو الصناعات أو في الدولة أو الدول التي تمارس فيها المنشأة نشاطها أو في السوق التي تستخدم فيها الأصل.

٣٨ – وعند استخدام المنشأة لمعلومات وردت في الموازنات أو التوقعات المالية، فإنها تدرس هذه المعلومات من حيث كونها تعكس افتراضات معقولة ومؤيدة وتمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف والأوضاع الاقتصادية التي سوف تكون قائمة على مدار العمر الإنتاجي المتبقى للأصل.

العناصر المكونة لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

٣٩ – يجب أن تتضمن التقديرات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المتواصل للأصل.

(ب) توقعات التدفقات النقدية للخارج التي تتكبدها المنشأة بالضرورة لتوليد التدفقات النقدية الداخلة الناشئة عن الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) والتي يمكن أن ترجع أو توزع بشكل مباشر على الأصل بشكل معقول وثابت.

(ج) صافي التدفقات النقدية – إن وجدت – المتوقع تحصيلها (أو سدادها) لبيع الأصل أو التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي.

٤٠ – تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وسعر الخصم الافتراضات الثابتة بشأن الزيادات في الأسعار التي ترجع إلى التضخم بشكل عام، لذلك: إذا كان سعر الخصم يشمل تأثير الزيادات في الأسعار التي ترجع إلى التضخم، فإن التدفقات النقدية المستقبلية يتم تقديرها بالمعدلات العادية، أما إذا كان سعر الخصم يستبعد التأثير الناجم عن زيادة الأسعار بسبب التضخم فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية تكون في معدلاتها الحقيقية (ولكن تشمل زيادة أو نقص معين في الأسعار المستقبلية).

٤١ – تشمل التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية الخارجة الخدمة اليومية للأصل وكذلك التكاليف غير المباشرة المستقبلية التي ترجع بشكل مباشر أو يمكن ربطها بدرجة معقولة وبشكل ثابت باستخدام الأصل.

٤٢ – عندما لا تشمل القيمة الدفترية التدفقات النقدية الخارجة التي ستتحملها المنشأة قبل أن يكون الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع، فإن تقدير التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية يتضمن تقدير أي تدفق نقدي خارج آخر يتوقع أن تتكبده المنشأة قبل أن يكون الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع. على سبيل المثال: فإن هذا ينطبق على مبن تحت الإنشاء أو مشروع تنموى أو عمراني لم يستكمل بعد.

٤٣ – لتجنب الازدواج يجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة من أصول تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي لا تعتمد إلى حد كبير على التدفقات النقدية الداخلة من الأصل محل الدراسة (مثال ذلك الأصول المالية مثل العملاء).

و (ب) التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالالتزامات التى قد تم الاعتراف بها كالتزامات (مثال ذلك الموردين أو المعاشات أو المخصصات).

٤٤ – يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة ويجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة أو الخارجة المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ مما يلي:

(أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم المنشأة بها بعد.

أو (ب) تطوير أو تحسين أداء الأصل.

٤٥ – نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية قدرت للأصل في حالته الراهنة فإن القيمة الاستخدامية لا تعكس ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية أو الوفورات في التكلفة المتعلقة بذلك (مثال ذلك التخفيضات في تكاليف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ من إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم المنشأة بها بعد.

أو (ب) التدفقات النقدية الخارجة التي تحسن أو تزيد من أداء الأصل أو التدفقات النقدية الداخلة المتوقع أن تنشأ من هذه التدفقات الخارجة.

٤٦ – إعادة الهيكلة هي برنامج مخطط ومراقب بمعرفة الإدارة، وهويغير بشكل هام ومؤثر إما نطاق العمل الذي تقوم به المنشأة أو الأسلوب الذي يؤدى به العمل. ويقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) إرشادات توضح التوقيت الذي تكون فيه المنشأة ملتزمة بإعادة الهيكلة.

٤٧ – عندما تلتزم المنشأة بإعادة هيكلة، فمن المتوقع أن تتأثر بعض الأصول بإعادة الهيكلة هذه، وعندما تلتزم المنشأة بإعادة الهيكلة:

(أ) فإن تقديراتها للتدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة لأغراض تحديد القيمة المستخدمة سوف تعكس وفورات التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (بناء على أحدث موازنة مالية أو تقديرات معتمدة من الإدارة)

(ب) فإن تقديراتها للتدفقات النقدية الخارجة المستقبلية لإعادة الهيكلة تتضمن مخصص إعادة الهيكلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨).

٤٨ – إلى حين تحمل المنشأة مصروفاً رأسمالياً يحسن أو يزيد من قيمة الأصل بما يتعدى مستوى أدائه الذي تم تقييمه فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة المقدرة المستقبلية التي يتوقع أن تنشأ من هذه المصروفات.

٤٩ – تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المصروفات المستقبلية اللازمة للمحافظة على الأصل والإبقاء عليه عند مستوى أدائه الحالي. وعندما تتكون الوحدة المولدة للنقدية من أصول لها أعمار إنتاجية مختلفة وجميعها أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن إحلال الأصول بأصول أخرى ذات أعمار إنتاجية أقل يعتبر جزءاً من عمليات التشغيل اليومية للوحدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة، وبالمثل عندما يكون هناك أصل منفرد يتكون من أجزاء ذات أعمار إنتاجية مختلفة فإن إحلال الأجزاء بأجزاء ذات أعمار إنتاجية أقل يعتبر جزءاً من عمليات التشغيل اليومية للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يحققها الأصل.

٥٠ – يجب ألا تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية.

أو (ب) مقبوضات أو مدفوعات ضريبة الدخل.

٥١ – تعكس التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة افتراضات تتفق مع طريقة تحديد سعر الخصم. وإلا يؤدى غير ذلك إلى أخذ أثر بعض الافتراضات مرتين أو يتم تجاهلها بالمرة، ونظراً لأن القيمة الزمنية للنقود يتم حسابها بخصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة فإن التدفقات النقدية هذه لا تشمل التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية، وحيث إنه يتم تحديد سعر الخصم قبل حساب الضريبة. فإنه يتم أيضاً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية قبل حساب الضريبة.

٥٢ – يجب أن يكون تقدير صافي التدفقات النقدية التي سيتم الحصول عليها (أو سدادها) لاستبعاد أصل ما في نهاية عمره الإنتاجي هو المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه من استبعاد الأصل في معاملة بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة وذلك بعد خصم التكاليف المقدرة لاستبعاد الأصل.

٥٣ – يتم تحديد صافي التدفقات النقدية التى سيتم تحصيلها (أو سدادها) من استبعاد أصل ما فى نهاية عمره الإنتاجي بطريقة مماثلة لتحديد صافي القيمة العادلة للأصل بعد خصم تكاليف البيع، فيما عدا انه عند تقدير صافي التدفقات النقدية:

(أ) تستخدم المنشأة الأسعار السائدة في تاريخ التقدير للأصول المماثلة التى وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي والتي عملت في ظل ظروف مماثلة للظروف التي سيتم استعمال الأصل فيها.

(ب) يتم تسوية هذه الأسعار حسب أثر كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار الناجمة عن التضخم العام والزيادات (الانخفاضات) المستقبلية المحددة، في حين أنه إذا استبعدت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل وسعر الخصم أثر التضخم العام فإن هذا الأثر يستبعد أيضا من صافي التدفقات النقدية عند استبعاد الأصل.

٥٣أ– تختلف القيمة العادلة عن القيمة الاستخدامية حيث تعكس القيمة العادلة الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل. وبخلاف ذلك، تعكس القيمة الاستخدامية آثار العوامل التي قد تخص المنشأة ولا تكون مطبقة على المنشآت بشكل عام. على سبيل المثال، لا تعكس القيمة العادلة أي من العوامل التالية إلى الحد الذي لا تتوفر فيها بشكل عام للمشاركين في السوق:

(أ) القيمة الإضافية المستمدة من تجميع الأصول مثل إنشاء محفظة عقارات استثمارية في مواقع مختلفة.

و (ب) علاقات الترابط بين الأصل الذي يتم قياسه والأصول الأخرى.

و (ج) الحقوق القانونية أو القيود القانونية التي تخص فقط المالك الحالي للأصل.

و (د) المنافع الضريبية أو الأعباء الضريبية التي تخص المالك الحالي للأصل.

التدفقات النقدية المستقبلية للعملات الأجنبية

٥٤ – تقدر التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سوف تتحقق بها ثم يتم خصمها باستخدام سعر خصم مناسب لتلك العملة. وتقوم المنشأة بترجمة القيمة الحالية التي تم الحصول عليها باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب القيمة الاستخدامية.

سعر الخصم

٥٥ – سعر الخصم هو السعر قبل الضريبة الذي يعكس التقييم الحالي للسوق لكل مما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود.

و (ب) المخاطر المرتبطة بالأصل التي يتم بشأنها تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

٥٦ – أن السعر الذي يعكس التقييمات الحالية للسوق للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل هو العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم اختيار استثمار يولد تدفقات نقدية لمبالغ وتوقيت ومخاطرة مساوية لتلك التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل،

ويقدر هذا السعر من السعر الضمني في عمليات السوق الحالية لأصول مشابهة أو من تكلفة المتوسط المرجح لرأس مال منشأة مقيدة في سوق الأوراق المالية لها أصل واحد (أو محفظة أصول) مشابهة من ناحية قدرتها الخدمية المتوقعة والمخاطر المرتبطة بها مع الأصل محل الدراسة. إلا أن سعر (أسعار) الخصم المستخدمة لقياس القيمة الاستخدامية للأصل سوف لا تعكس المخاطر التي تم بشأنها تسوية تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وإلا سيحسب تأثير بعض الافتراضات مرتين.

٥٧ – عندما لا يكون السعر الخاص بأصل متوفراً بصورة مباشرةً من السوق، تستخدم المنشأة بدائل لتقدير سعر الخصم. ويقدم المرفق (أ) إرشادات إضافية لتقدير سعر الخصم فى مثل هذه الظروف.

الاعتراف وقياس خسارة الاضمحلال فى القيمة

٥٨ – تحدد الفقرات من "٥٩" إلى "٦٤" متطلبات الاعتراف وقياس خسائر اضمحلال الأصل، وذلك بخلاف الشهرة. وتتناول الفقرات من "٦٥" إلى "١٠٨" الاعتراف وقياس خسائر الاضمحلال للوحدات المولدة للنقدية والشهرة.

٥٩ – إذا كانت القيمة الاستردادية لأصل أقل من قيمته الدفترية فإنه يجب تخفيض القيمة الدفترية إلى مبلغ قيمته الاستردادية، ويعتبر ذلك الانخفاض خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة.

٦٠ – يجب الاعتراف بخسارة الاضمحلال في الأرباح أو الخسائر في الحال.

٦١ – ملغاة.

٦٢ – عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة الاضمحلال في قيمة أصل تزيد على المبلغ المثبت دفترياً لذلك الأصل، فعلى المنشأة الاعتراف بوجود التزام إذا طلب ذلك معيار محاسبة مصرى آخر.

٦٣ – بعد الاعتراف بخسارة اضمحلال القيمة يجب تسوية مبلغ إهلاك (استهلاك) الأصل في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة الدفترية المعدلة للأصل ناقصاً قيمته التخريدية (المتبقية) (إن وجدت) على أساس منتظم على مدار عمره الإنتاجي المتبقي.

٦٤ – إذا تم الاعتراف بخسارة تخفيض القيمة فإنه يتم تحديد أية أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة متعلقة بذلك بموجب معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل "، وذلك بمقارنة القيمة الدفترية المعدلة للأصل مع الأساس الضريبى الخاص به.

وحدات توليد النقد والشهرة

٦٥ – توضح الفقرات من "٦٦" إلى "١٠٨" متطلبات تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل، وكذلك تحديد القيمة الدفترية بالنسبة لوحدات توليد النقد والشهرة وخسائر الاضمحلال المعترف بها.

تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل

٦٦ – إذا كانت هناك أية دلالة على اضمحلال قيمة أى أصل فإنه يجب تقييم المبلغ القابل للاسترداد للأصل المفرد، وإذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل المفرد فإنه يجب على المنشأة تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد الذي ينتمي إليها (وحدة توليد النقد للأصل).

٦٧ – لا يمكن تحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل مفرد في الحالات التالية:

(أ) إذا لم يكن ممكناً تقدير قيمة الأصل الاستخدامية لتكون مقاربة لقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع (مثال ذلك إذا لم يكن ممكناً تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الاستعمال المستمر للأصل على أنها ضئيلة).

(ب) إذا لم يولد الأصل تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من أصول أخرى.

وفى هذه الحالات يمكن تحديد القيمة الاستخدامية فقط لوحدة توليد النقد للأصل وتبعاً لذلك قيمته الاستردادية.

مثال:

منشأة تعدين تمتلك سكة حديد خاصة بها لدعم أنشطتها التعدينية، ومن الممكن بيع سكة الحديد الخاصة فقط بمقدار قيمتها كخردة، ولا تولد سكة الحديد الخاصة تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي هى مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الموجودات الأخرى للمنجم.

ليس من الممكن تقدير القيمة الاستردادية لسكة الحديد الخاصة لأن القيمة الاستخدامية للسكة الحديد الخاصة لا يمكن تحديدها، ومن المحتمل أنها تختلف عن قيمتها كخردة، ولذلك تقدر المنشأة القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها سكة الحديد الخاصة، أى المنجم ككل.

٦٨ – أن وحدة توليد النقد للأصل كما هي معرفة في الفقرة "٦" هي أصغر مجموعة أصول تتضمن الأصل والتي تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر ومستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول، وتحديد وحدة توليد النقد للأصل ينطوي على الحكم الشخصي، وإذا لم يكن ممكناً تحديد المبلغ القابل للاسترداد لكل أصل على حدة تحدد المنشأة أصغر مجموعة للأصول تولد أكبر تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير.

مثال: تقوم شركة أتوبيسات بتقديم الخدمات بموجب عقد مع مجلس محلى يتطلب حداً أدنى من الخدمة في كل واحد من الخطوط الخمسة، ويمكن تحديد الأصول المخصصة لكل خط والتدفقات النقدية من كل خط بشكل منفصل، واحد الخطوط يعمل بخسارة كبيرة. نظراً لأن المنشأة لا تملك خيار إيقاف أى خط للأتوبيسات فإن أقل مستوى للتدفقات النقدية الداخلة التي يمكن تحديدها من الاستعمال المستمر والمستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعة الأصول الأخرى هي التدفقات النقدية التي تولدها الخطوط الخمسة معاً، ووحدة توليد النقد لكل مسار هي شركة الأتوبيسات ككل.

٦٩ – التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر هي التدفقات الداخلة للنقدية وما في حكمها والتي يتم الحصول عليها من أطراف خارج المنشأة، وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة من الأصل (أو مجموعة الأصول) مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى (أو مجموعة الأصول) فإن المنشأة تأخذ في الاعتبار مختلف العوامل بما في ذلك كيفية متابعة الإدارة لعمليات المنشأة (مثل خطوط الإنتاج أو الأعمال أو المواقع الفردية أو الأحياء أو المناطق الإقليمية أو أية طريقة أخرى) ، أو كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات بشأن الاستمرار في استخدام أصول وعمليات المنشأة أو التصرف فيها.

٧٠ – إذا وجدت سوق نشطة للمنتج الذي ينتجه أصل أو مجموعة الأصول فإنه يجب تحديد هذا الأصل أو مجموعة الأصول على أنها وحدة توليد نقد وحتى ولو كان بعض أو كل هذا المنتج يستخدم داخلياً، وفى حالة تأثير التدفقات النقدية الناشئة بواسطة أصل أو وحدة توليد

نقد بسعر التحويل الداخلي عندئذ تستخدم المنشأة أفضل تقديرات الإدارة للأسعار المستقبلية التي يمكن أن تتحقق في معاملات تجارية بإرادة حرة وذلك عند تقديرها:

(أ) للتدفقات النقدية للداخل المستخدمة لتحديد القيمة الاستخدامية للأصول أو لوحدة توليد النقد.

و (ب) للتدفقات النقدية للخارج المستخدمة لتحديد القيمة الاستخدامية لأية أصول أو لوحدات توليد نقد أخرى تتأثر بالسعر التحويلي الداخلي.

٧١ – حتى ولو تم استخدام جزء من المنتج أو المنتج بأكمله الذي أنتجه أصل أو مجموعة من الأصول من قبل وحدات أخرى فى المنشأة (مثال ذلك منتجات في المرحلة المتوسطة لعملية الإنتاج) فإن هذا الأصل أو مجموعة الأصول تشكل وحدة توليد نقد منفصلة إذا استطاعت المنشأة بيع هذا الإنتاج في سوق نشطة، ويرجع ذلك إلى أن هذا الأصل أو مجموعة الأصول يمكنها توليد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر بشكل مستقل إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول، وعند استخدام معلومات مبنية على الموازنات التقديرية / التنبؤات المالية المتعلقة بوحدة توليد نقد أو لأي أصل آخر أو وحدات توليد نقد متأثرة بأسعار التحويل الداخلى تقوم المنشأة بتعديل هذه المعلومات إذا لم تكن أسعار التحويل الداخلية تعكس أفضل تقدير للإدارة لأسعار السوق المستقبلية لإنتاج وحدة توليد النقد فى معاملات بإرادة حرة.

٧٢ – يجب تحديد وحدات توليد النقد بشكل ثابت من فترة لأخرى لنفس الأصل أو الأصول، إلا إذا كان إجراء تغيير ذلك له ما يبرره.

٧٣ – إذا حددت المنشأة أن أصلا ينتمي لوحد توليد نقد مختلفة عن وحدة أخرى في الفترات السابقة أو أن أنواع الأصول المجمعة لوحدة توليد النقد لأصل قد تغيرت فإن الفقرة "١٣٠" تتطلب افصاحات معينة حول وحدة توليد النقد إذا تم الاعتراف بخسارة الاضمحلال في القيمة أو تم إلغاؤها بالنسبة لوحدة توليد النقد.

القيمة الاستردادية والقيمة الدفترية لوحدة توليد النقد

٧٤ – القيمة الاستردادية لوحدة توليد نقد هى صافي سعر البيع لوحدة توليد النقد أو القيمة الاستخدامية لها أيهما أعلى، ولغرض تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد نقد فان أية إشارة في الفقرات من"١٩" إلى "٥٧" إلى (الأصل) يجب أن تفسر على إنها إشارة لوحدة توليد نقد.

٧٥ – يجب تحديد القيمة الدفترية لوحدة توليد نقد بما يتفق مع طريقة تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد.

٧٦ – القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد:

(أ) تشمل فقط القيمة الدفترية لتلك الأصول التي يمكن أن تعزى مباشرة أو توزع على أساس معقول وثابت على وحدة توليد النقد، والتي سوف تولد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المقدرة عند تحديد القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد.

(ب) لا تشمل القيمة الدفترية لأي التزام معترف به إلا إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد بدون أخذ هذا الالتزام في الاعتبار ويرجع ذلك إلى أن صافي القيمة العادلة بعد خصم تكاليف البيع والقيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد يتم تحديدهما باستثناء التدفقات النقدية المتعلقة بالأصول التي هي ليست جزءاً من وحدة توليد النقد والالتزامات التي تم الاعتراف بها (راجع الفقرتين "٢٨" و"٤٣").

٧٧ – عندما يتم تجميع الأصول في مجموعات لتقييم إمكانية الاسترداد، فإنه من الأهمية إدراج الأصول التي تولد التدفقات النقدية الداخلة من الاستعمال المستمر ضمن وحدة توليد النقد وخلاف ذلك قد تظهر وحدة توليد النقد أنها قابلة للاسترداد تماماً عندما تكون خسارة الاضمحلال قد وقعت بالفعل، وفى بعض الحالات بالرغم من أن بعض الأصول تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة توليد النقد إلا أنه لا يمكن توزيعها على وحدة توليد النقد على أساس معقول وثابت، وقد يكون الحال كذلك بالنسبة للشهرة أو الأصول العامة للمنشأة مثل أصول المقر الرئيسي، وتوضح الفقرات من "٨٠" إلى "١٠٣" كيفية التعامل مع هذه الأصول عند اختبار وحدة توليد النقد لأغراض الاضمحلال.

٧٨ – قد يكون من الضروري أخذ بعض الالتزامات المعترف بها في الاعتبار لتحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد، وقد يحدث ذلك إذا كان التصرف في وحدة توليد النقد يتطلب أن يقوم المشترى بتحمل هذا الالتزام، وفى هذه الحالة يكون صافي سعر البيع (أو التدفق النقدي المقدر من التصرف النهائي) لوحدة توليد النقد هو سعر البيع المقدر لأصول وحدة توليد النقد والالتزام معاً ناقصاً تكاليف التصرف. ولأغراض إجراء مقارنة ذات معنً بين القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد وقيمتها الاستردادية تخصم القيمة الدفترية للالتزام عند تحديد كل من القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد وقيمتها الدفترية.

مثال:

تقوم شركة بتشغيل منجم وتتطلب القوانين وجوب أن يقوم المالك باستعادة الموقع إلى حالته عند استكمال عملياته التعدينية، وتشمل تكاليف الاستعادة استبدال المواد الموجودة فوق المنجم التي يجب إزالتها قبل بدء عمليات التعدين، وقد تم الاعتراف بمخصص لتكاليف استبدال المواد الموجودة فوق المنجم فوراً عندما أزيلت هذه المواد، كما تم الاعتراف بالمبلغ المخصص كجزء من تكلفة المنجم ويتم استهلاكه على مدى العمر الإنتاجي المقدر للمنجم وتبلغ القيمة الدفترية لمخصصات الاستعادة ٥٠٠، وهو مساوٍ للقيمة الحالية لتكاليف الاستعادة.

تقوم المنشأة بإجراء اختبار اضمحلال القيمة للمنجم، ووحدة توليد النقد للمنجم هي المنجم ككل، وقد استلمت المنشأة عروضا مختلفة لشراء المنجم بمبلغ مقداره حوإلى ٨٠٠، وهذا السعر يتضمن قيام المشترى بتحمل التزام استعادة المواد الموجودة فوق المنجم، وقدرت تكاليف التصرف في المنجم على أنها طفيفة، وتبلغ القيمة الاستخدامية للمنجم حوإلى ١,٢٠٠ بخلاف تكاليف الاستعادة، والقيمة الدفترية للمنجم هي ١٠٠٠.

تبلغ القيمة العادلة ناقصاً تكاليف بيع وحدة توليد النقد ٨٠٠ وهذا المبلغ يأخذ في الاعتبار تكاليف الاستعادة التي تم وضع مخصص لها، ونتيجة لذلك يتم تحديد القيمة الاستخدامية لوحدة توليد النقد بعد أخذ تكاليف الاستعادة في الاعتبار وتقدر بمبلغ ٧٠٠ (١٢٠٠ ناقصاً ٥٠٠) القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد هى ٥٠٠ (القيمة الدفترية للمنجم ١٠٠٠ ناقصاً القيمة الدفترية لمخصص تكاليف الاستعادة ٥٠٠) وبالتالي فالقيمة الاستردادية للوحدة تزيد عن القيمة الدفترية.

٧٩ – يتم أحيانا للأسباب العملية تحديد القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد بعد الأخذ في الاعتبار الأصول التي هي جزء من وحدة توليد النقد (مثال ذلك العملاء أو الأصول المالية الأخرى) أو الالتزامات التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية (مثال ذلك الموردين والمعاشات والمخصصات الأخرى)، وفى هذه الحالات تزاد القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد بمقدار القيمة الدفترية لهذه الأصول وتخفض بالقيمة الدفترية لهذه الالتزامات.

الشهرة

توزيع الشهرة على الوحدات المولدة للنقد

٨٠ – لأغراض اختبارات اضمحلال القيمة يتم توزيع الشهرة المكتسبة عند تجميع الأعمال على الوحدات التي تولد النقد أو مجموعات هذه الوحدات لدى الشركة المقتنية والمتوقع منها الاستفادة من عملية التجميع بغض النظر عن إسناد الأصول أو الالتزامات الأخرى للشركة المقتناة لهذه الوحدات أو المجموعات. وتتسم أية وحدة أو مجموعة وحدات يتم توزيع الشهرة عليها بما يلي:

(ا) أنها تمثل أدنى مستو داخل المنشأة تراقب بها الشهرة للأغراض الداخلية للإدارة.

(ب) أنها ليست أكبر من أي قطاع تشغيل كما هو معرف بالفقرة "٥" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) " القطاعات التشغيلية " قبل التجميع.

٨١ –تمثل الشهرة المقتناة من عملية تجميع أعمال المبالغ التى يدفعها المشترى توقعاً لمنافع اقتصادية مستقبلية، من الأصول غير القابلة للتحديد بشكل منفرد أو من الأصول التي لا تحقق شروط الاعتراف بشكل منفرد في القوائم المالية، والشهرة لا تولد تدفقات نقدية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول وغالباً ما تساهم في التدفقات النقدية للوحدات المتعددة لتوليد النقد، وأحياناً لا يمكن توزيع الشهرة إلا على أساس تقديري على الوحدات الفردية المولدة للنقد وبالتالي فإن أدنى مستو داخل المنشأة يتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية أحيانا ما يتضمن عدداً من وحدات توليد النقد ترتبط بها الشهرة ولكن لا يمكن توزيعها عليهم. والإشارة لوحدة توليد النقد كما وردت في الفقرات من "٨٣" إلى "٩٩" والتي يمكن توزيع الشهرة عليها هي أيضا إشارة لمجموعة وحدات توليد النقد التي يتم توزيع الشهرة عليها.

٨٢ – يؤدى تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة "٨٠" إلى اختبار اضمحلال قيمة الشهرة عند مستو يعكس الطريقة التي تقوم بها المنشأة بإدارة عملياتها والتي ترتبط بها الشهرة، وبالتالي فان إدخال أية نظم إضافية لإعداد التقارير المالية ليس ضرورياً.

٨٣ –قد لا يكون هناك توافق بين وحدة توليد النقد التي تم توزيع الشهرة عليها لأغراض اختبارات اضمحلال القيمة مع المستوى الذي تم عنده توزيع الشهرة طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية " لأغراض قياس

أرباح وخسائر العملات الأجنبية. على سبيل المثال إذا كان مطلوباً من أي منشأة بموجب معيار (١٣) توزيع الشهرة على مستويات أقل نسبياً لأغراض قياس أرباح وخسائر العملات الأجنبية عندئذ لا يطلب من المنشآت اختبار اضمحلال قيمة الشهرة عند نفس المستوى ما لم تكن المنشأة تقوم بمراقبة الشهرة عند هذا المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

٨٤ – **في حالة عدم إمكانية استكمال التوزيع الأولى للشهرة المكتسبة من تجميع الأعمال قبل نهاية الفترة السنوية التي تم فيها عملية التجميع عندئذ يتم استكمال التوزيع الأولى قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الاقتناء.**

٨٥ – طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" إذا أمكن تحديد المحاسبة الأولية عن تجميع الأعمال بصفة مؤقتة بنهاية الفترة التي تم فيها التجميع عندئذ تقوم الشركة المقتنية بما يلي:

(أ) المحاسبة عن عملية التجميع باستخدام القيم المؤقتة.

(ب) إثبات أية تسويات على القيم المؤقتة نتيجة استكمال المحاسبة الأولية في مدة الاثنى عشر شهراً من تاريخ الاقتناء. وفى مثل هذه الأحوال قد يكون من غير الممكن أيضاً استكمال التوزيع الأولى للشهرة المكتسبة في عملية التجميع قبل نهاية الفترة السنوية التي تم فيها التجميع. وعندما يكون الأمر كذلك، تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الواردة بالفقرة"١٣٣".

٨٦ – **إذا تم توزيع الشهرة على الوحدة المولدة للنقد وقامت المنشأة بالتصرف في أى مكون يخص هذه الوحدة يتم معاملة الشهرة المرتبطة بهذا المكون التي تم التصرف فيها على النحو التالي:**

(أ) تدرج ضمن القيمة الدفترية للمكون عند تحديد أرباح أو خسائر التصرف.

و (ب) تقاس على أساس القيم النسبية للمكون التي تم التصرف فيه وعلى أساس الجزء المتبقى في الوحدة المولدة للنقد إلا إذا استطاعت المنشأة أن تثبت أن هناك طريقة أفضل لإظهار الشهرة المرتبطة بالمكون التي تم التصرف فيه.

مثال:

تقوم منشأة ببيع مكون معين مقابل مبلغ ١٠٠ وهذا المكون جزء من وحدة توليد نقد تم توزيع الشهرة عليها، ولا يمكن تحديد الشهرة الموزعة على هذه الوحدة أو ربطها بأية مجموعة من الأصول عند مستوى أدنى من هذه الوحدة الإ بصفة تقديرية وتبلغ القيمة الاستردادية للجزء المحتفظ به من الوحدة المولدة للنقد ٣٠٠.

ونظراً لأن الشهرة الموزعة على الوحدة المولدة للنقد لا يمكن تحديدها إلا بصفة تقديرية أو ربطها مع مجموعة من الأصول عند مستوى أقل من هذه الوحدة، لذا يتم قياس الشهرة المرتبطة بالمكون الذي تم التصرف فيه على أساس القيم النسبية للمكون الذي تم التصرف فيه والجزء المتبقي من الوحدة وبالتالي يتم إدراج ٢٥% من الشهرة الموزعة على الوحدة المولدة للنقد ضمن القيمة الدفترية للمكون الذي تم التصرف فيه.

٨٧ – **في حالة قيام المنشأة بإعادة تنظيم هيكلها التنظيمى بطريقة تؤدى إلى تغيير عناصر وحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها، عندئذ يتم إعادة توزيع الشهرة على الوحدات التي حدث بها تغيرات. وتتم عملية إعادة التوزيع باستخدام اسلوب القيمة النسبية كالمستخدم عند قيام المنشأة بالتصرف في أى مكون ضمن مكونات الوحدة المولدة للنقد، إلا إذا استطاعت المنشأة إثبات أن هناك طريقة أفضل للاعتراف بالشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها.**

مثال:

تم توزيع الشهرة من قبل على وحدة (أ) المولدة للنقد ولا يمكن تحديد هذه الشهرة أو ربطها مع مجموعة من الأصول عند مستوى أدنى من (أ) إلا بصفة تقديرية، ويتم تقييم الوحدة (أ) وإدخالها ضمن ثلاث وحدات أخرى مولدة للنقد وهي (ب) و (ج) و (د).

نظراً لأن الشهرة الموزعة على الوحدة (أ) لا يمكن تحديدها إلا بصفة تقديرية أو ربطها مع أية مجموعة أصول عند مستوى أدنى من (أ) لذا يتم إعادة توزيعها على الوحدات (ب) و (ج) و (د) على أساس القيم النسبية للأجزاء الثلاثة من الوحدة (أ) قبل إدماج هذه الأجزاء ضمن الوحدة (ب) و (ج) و (د).

اختبار اضمحلال القيمة للوحدات المولدة للنقد التي تتضمن شهرة

٨٨ – طبقاً للفقرة "٨١" عندما ترتبط الشهرة بوحدة مولدة للنقد ولم يتم توزيعها على هذه الوحدة يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة عندما يكون هناك مؤشر أو دلالة على احتمالية اضمحلال قيمة الوحدة وذلك بمقارنة القيمة الدفترية للوحدة مع استبعاد الشهرة مع قيمتها الاستردادية. ويتم الاعتراف بأية خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً لما ورد في الفقرة "١٠٤".

٨٩ – إذا تضمنت الوحدة المولدة للنقد كما وردت في الفقرة "٨٨" ضمن قيمتها الدفترية أصلاً غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد ولم يتح بعد للاستخدام وهناك إمكانية لاختبار اضمحلال قيمة هذا الأصل كجزء من هذه الوحدة، فإن الفقرة "١٠" تتطلب أيضاً إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة سنوياً.

٩٠ – يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة المولدة للنقد والتى تم توزيع شهرة عليها سنوياً أو عندما يوجد مؤشر أو دلالة تفيد احتمالية اضمحلال قيمة الوحدة وذلك بمقارنة قيمتها الدفترية متضمنة الشهرة مع قيمتها الاستردادية. فإذا ما تجاوزت القيمة الاستردادية قيمة الوحدة الدفترية عندئذ لا تعتبر قيمة هذه الوحدة والشهرة الموزعة عليها قد اضمحلت أما إذا تجاوزت القيمة الدفترية القيمة الاستردادية للوحدة عندئذ تعترف المنشأة بوجود خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقا للفقرة "١٠٤".

٩١ – ٩٥ ملغاة.

توقيت اختبارات اضمحلال القيمة

٩٦ – يمكن إجراء الاختبار السنوي لقياس اضمحلال قيمة الوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها في أى وقت أثناء الفترة السنوية بشرط القيام بالاختبار فى نفس الوقت من كل سنة، ويجوز إجراء اختبار على وحدات مختلفة في توقيتات مختلفة إلا أنه إذا تم اقتناء الشهرة – أو جزء منها – الموزعة على الوحدة المولدة للنقد في عملية تجميع أعمال أثناء الفترة الحالية، عندئذ يتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة قبل نهاية الفترة الحالية.

٩٧ – إذا كان إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الأصول المكونة للوحدة المولدة للنقد الموزع عليها الشهرة يتم في نفس الوقت الذي يتم فيه بالنسبة للوحدة المتضمنة الشهرة، عندئذ يتم إجراء هذا الاختبار على هذه الأصول قبل الوحدة المتضمنة للشهرة، وبالمثل عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على وحدات مولدة للنقد تمثل مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها في نفس توقيت المجموعة التي تضم الشهرة، عندئذ يتم اختبار الوحدات الفردية قبل مجموعة الوحدات التي تتضمن الشهرة.

٩٨ – فى وقت إجراء اختبار اضمحلال القيمة للوحدة المولدة للنقد الموزع عليها الشهرة، قد يكون هناك مؤشر أو دلالة على اضمحلال قيمة أحد الأصول بداخل الوحدة التي تتضمن الشهرة، عندئذ في مثل هذه الأحوال تقوم المنشأة باختبار اضمحلال قيمة الأصل أولاً وتعترف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل قبل إجراء اختبار اضمحلال القيمة على الوحدة المولدة للنقد التي تتضمن الشهرة، وبالمثل قد يكون هناك مؤشر على اضمحلال قيمة الوحدة المولدة للنقد التي بداخل مجموعة الوحدات المولدة للنقد المتضمنة للشهرة وفي مثل هذه الأحوال أيضا تقوم المنشأة بإجراء اختبار اضمحلال القيمة أولا على الوحدة المولدة للنقد وتعترف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة هذه الوحدة قبل إجراء اختبار اضمحلال القيمة على مجموعة الوحدات الموزعة عليها الشهرة.

٩٩ – يمكن استخدام أخر حساب تفصيلي تم إجراؤه في الفترة السابقة بالنسبة للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدة في الفترة الحالية بشرط تحقق الشروط التالية:

(أ) عدم حدوث تغيرات هامة في الأصول والالتزامات المكونة للوحدة منذ آخر حساب تم للقيمة الاستردادية.

و (ب) أن يكون قد نتج عن أخر حساب للقيمة الاستردادية مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير.

و (ج) بناء على تحليل الأحداث التي وقعت والظروف والأحوال التي تغيرت منذ آخر حساب للقيمة الاستردادية لا يوجد احتمال بأن تقديرات القيمة الاستردادية الحالية ستكون أقل من القيمة الدفترية للوحدة.

الأصول العامة للمنشأة

١٠٠ – تشمل الأصول العامة للمنشأة أصولاً مجمعة أو منفصلة مثل مبنى المقر الرئيسي أو قسم من المنشأة أو معدات معالجة البيانات الالكترونية أو مركز بحوث، ويحدد هيكل المنشأة ما إذا كان الأصل يفي بالتعريف الوارد في هذا المعيار بالنسبة للأصول العامة ولوحدة توليد نقد معينة، والخصائص الرئيسية للأصول العامة للمنشأة هي إنها لا تولد تدفقات نقدية داخلة بشكل مستقل عن الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى، ولا يمكن أن تعزى قيمتها الدفترية كاملة لوحدة توليد النقد محل الدراسة.

١٠١ –نظراً لأن الأصول العامة للمنشأة لا تولد تدفقات نقدية منفصلة فإنه لا يمكن تحديد القيمة الاستردادية لأصل منفرد منها إلا إذا قررت الإدارة التصرف في الأصل، ونتيجة لذلك إذا كانت هناك دلالة على أن قيمة أصل عام قد اضمحلت فإنه يتم تحديد القيمة الاستردادية لوحدة توليد النقد التي ينتمي لها هذا الأصل وذلك بالمقارنة مع القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد، وأية خسارة في الاضمحلال يتم الاعتراف بها بموجب الفقرة "١٠٤".

١٠٢ – عند إجراء اختبار اضمحلال القيمة على وحدة توليد النقد، تقوم المنشأة بتحديد الأصول العامة التي ترتبط بالوحدة المولدة للنقد محل الدراسة:

(أ) إذا كان من الممكن توزيع جزء من القيمة الدفترية للأصل على أساس ثابت ومعقول على هذه الوحدة، عندئذ تقوم المنشأة بمقارنة القيمة الدفترية للوحدة بما في ذلك الجزء الخاص بالقيمة الدفترية للأصل الموزع على الوحدة مع قيمتها الاستردادية ويتم الاعتراف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة "١٠٤".

(ب) إذا كان من غير الممكن توزيع جزء من القيمة الدفترية للأصل على أساس ثابت ومعقول، عندئذ تقوم المنشأة بما يلي:

(١) مقارنة القيمة الدفترية للوحدة مع استبعاد الأصل العام مع القيمة الاستردادية والاعتراف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة طبقا للفقرة "١٠٤".

و (٢) تحديد أصغر مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التى تتكون منها الوحدة المولدة للنقد محل الدراسة والتي يمكن توزيع جزء عليها من القيمة الدفترية للأصل العام على أساس ثابت ومعقول.

و (٣) مقارنة القيمة الدفترية لهذه المجموعة من الوحدات بما في ذلك الجزء الخاص بالقيمة الدفترية للأصل العام الموزع على هذه المجموعة مع القيمة الاستردادية للمجموعة ويتم الاعتراف بأية خسائر ناجمة عن اضمحلال القيمة طبقاً للفقرة "١٠٤".

١٠٣ – ملغاة.

خسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد

١٠٤ – يجب الاعتراف بخسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا كانت قيمتها الاستردادية أقل من قيمتها الدفترية ويجب توزيع خسارة الاضمحلال في القيمة لتخفيض القيمة الدفترية لأصول الوحدة طبقاً للترتيب التالي:

(أ) تخفيض القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على وحدة توليد النقد (أو وحدات توليد النقد).

(ب) ثم تخفيض الأصول الأخرى للوحدة بالتناسب على أساس القيمة الدفترية لكل أصل في الوحدة.

ويجب معاملة هذه التخفيضات في القيمة الدفترية على أنها خسائر اضمحلال في قيمة الأصول الفردية وكذلك الاعتراف بها بموجب الفقرة "٦٠".

١٠٥ – عند توزيع خسارة اضمحلال القيمة بموجب الفقرة "١٠٤" فإنه يجب عدم تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى أقل من مما يلي أيهما أكبر:

(أ) القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع (إذا كان من الممكن تحديدها للأصل).

(ب) القيمة الاستخدامية للأصل (إذا كان من الممكن تحديدها).

(ج) صفر.

مبلغ خسارة الاضمحلال في القيمة الاستخدامية الذي كان سيتم توزيعه خلافاً لذلك على الأصل يتم توزيعه على الأصول الأخرى للوحدة بالتناسب (مجموعة الوحدات).

١٠٦ – إذا لم توجد طريقة عملية لتقدير القيمة الاستردادية لكل أصل فردى لوحدة توليد النقد فإن هذا المعيار يتطلب توزيعاً تقديرياً لخسارة الاضمحلال بين أصول تلك الوحدة عدا الشهرة لأن كافة أصول وحدة توليد النقد تعمل معاً.

١٠٧ – إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الاستردادية لأصل مفرد (راجع الفقرة "٦٧"):

(أ) يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال للأصل إذا كانت قيمته الدفترية أكبر من صافي سعر بيعه أو نتائج إجراءات التوزيع المبينة في الفقرتين "١٠٤" و"١٠٥" أيهما أكبر.

و (ب) لا يتم الاعتراف بأية خسارة في اضمحلال قيمة أصل إذا لم تضمحل قيمة وحدة توليد النقد المتعلقة به، وينطبق ذلك حتى ولو كان صافي سعر بيع الأصل أقل من قيمته الدفترية.

مثال:

عانت آلة من تلف مادي إلا أنها لا زالت تعمل بالرغم من أن عملها ليس جيداً كما كان، ويقل صافي سعر بيع الآلة عن قيمتها الدفترية، ولا تولد الآلة تدفقات نقدية داخلة مستقبلية من الاستخدام المستمر لها، وأصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد تدخل الآلة ضمنها وتولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر لها والمستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى هي خط الإنتاج الذي تنتمي إليه الآلة، وتبين القيمة الاستردادية لخط الإنتاج أن خط الإنتاج ككل لم تضمحل قيمته.

الافتراض الأول:

الموازنات التقديرية / التنبؤات المعتمدة من قبل الإدارة لا تعكس التزاما للإدارة لاستبدال الآلة.

لا يمكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للآلة بمفردها حيث إن القيمة الاستخدامية للآلة:

(أ) قد تختلف عن القيمة العادلة ناقصاً التكاليف اللازمة للبيع.

(ب) يمكن تحديدها فقط بالنسبة لوحدة توليد النقد والتي تنتمي إليها الآلة (خط الإنتاج).

لم تضمحل قيمة خط الإنتاج، وعلى ذلك لا يتم الاعتراف بأية خسارة في اضمحلال قيمة الآلة، وبالرغم من ذلك قد تحتاج المنشأة إلى أن تعيد تقييم فترة الإهلاك أو أسلوب الإهلاك للآلة، ومن المحتمل أن الحاجة تدعوإلى فترة إهلاك أقل أو إلى أسلوب إهلاك أسرع لإظهار العمر المتبقي المتوقع للآلة أو نمط استهلاك المنشأة للمنافع الاقتصادية.

الافتراض الثاني:

تعكس الموازنات التقديرات / التنبؤات المعتمدة من قبل الإدارة التزام الإدارة باستبدال الآلة وبيعها في المستقبل القريب، وتقدر التدفقات النقدية من الاستخدام المستمر للآلة إلى أن يتم التصرف فيها أنها ضئيلة.

يمكن تقدير القيمة الاستخدامية للآلة بأنها قريبة من صافي سعر بيعها، وعلى ذلك يمكن تحديد القيمة الاستردادية للآلة مع عدم الاعتداد بوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها الآلة (وحدة الإنتاج)، وحيث إن صافي سعر بيع الآلة أقل من قيمتها الدفترية يتم الاعتراف بخسارة اضمحلال في قيمة الآلة.

١٠٨– بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين "١٠٤"، "١٠٥" يجب الاعتراف بأى التزام خاص بأي مبلغ متبق لخسارة اضمحلال قيمة وحدة توليد النقد فقط إذا كان ذلك مطلوباً طبقاً لأي معايير محاسبة مصرية أخرى.

عكس الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة

١٠٩– تحدد الفقرات من "١١٠" إلى "١١٦" متطلبات عكس خسارة اضمحلال قيمة أصل أو وحدة توليد النقد في السنوات السابقة، وهذه المتطلبات تستخدم مصطلح "أصل" إلا أنه يستخدم أيضاً ليشير لأي أصل مفرد أو وحدة توليد نقد، وتحتوي الفقرتان "١١٧"، "١٢١" على متطلبات إضافية للأصل المفرد، وتحتوي الفقرتان "١٢٢"، "١٢٣" على متطلبات خاصة بوحدة توليد النقد، كما تحتوي الفقرتين "١٢٤"، "١٢٥" على متطلبات خاصة بالشهرة

١١٠ – على المنشأة في تاريخ نهاية كل فترة مالية تقييم ما إذا كان هناك دلالة على أن خسارة اضمحلال أى أصل معترف بها خلاف الشهرة في السنوات السابقة لم تعد موجودة أو أنها أخذت فى الانخفاض، وإذا وجدت مثل هذه الدلالة يجب على المنشأة تقييم القيمة الاستردادية لذلك الأصل.

١١١ – عند تقييم ما إذا كانت هناك أية دلالة على احتمال أنه لم تعد توجد خسارة في اضمحلال قيمة أى أصل خلاف الشهرة في السنوات السابقة أو أنها انخفضت فإنه يجب على المنشأة النظر كحد أدنى في الدلالات التالية:

مصادر المعلومات الخارجية

(أ) زيادة القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير خلال الفترة.

(ب) حدوث تغييرات هامة لصالح المنشأة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المنشأة أو في السوق التى ينتمي إليها الأصل.

(ج) انخفاض أسعار الفائدة في السوق أو أسعار العوائد الأخرى على الاستثمارات في السوق خلال الفترة، ومن المحتمل أن يؤثر هذا الانخفاض على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل الاستخدامية وتزيد قيمة الأصل الاستردادية بصورة جوهرية.

مصادر المعلومات الداخلية

(أ) حدوث تغيرات هامة لصالح المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى الحد أو بالأسلوب الذي يستعمل به الأصل أو يتوقع استعماله، وتشمل هذه التغيرات التكاليف المتكبدة خلال الفترة لتحسين أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.

(ب) توافر الأدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أفضل مماهو متوقع أو سيكون كذلك.

١١٢– تتطابق الدلائل والمؤشرات على وجود انخفاض محتمل في الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل كما ورد في الفقرة "١١١" مع الدلائل والمؤشرات على وجود اضمحلال محتمل في القيمة كما ورد في الفقرة "١٢".

١١٣ – في حالة وجود مؤشر يفيد بأن الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة المثبتة بالنسبة لأصل ما بخلاف الشهرة لم تعد موجودة أو قد انخفضت فإن هذا يوضح أن العمر الإنتاجى المتبقي أو طريقة الإهلاك (الاستهلاك) أو القيمة المتبقية قد تكون بحاجة إلى مراجعة وتسوية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى المطبق على الأصل حتى في حالة عدم إلغاء الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل.

١١٤ – **يتعين إلغاء الخسارة المثبتة الناتجة عن اضمحلال قيمة أى أصل بخلاف الشهرة في السنوات السابقة إذا كان هناك تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد قيمة الأصل الاستردادية منذ إثبات آخر خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة، فإذا كان الأمر كذلك، يتعين زيادة المبلغ المثبت للأصل ليصل إلى قيمته الاستردادية، ما لم تنص الفقرة "١١٧" على خلاف ذلك. وتعد هذه الزيادة عكساً لخسارة اضمحلال القيمة.**

١١٥ – وتعكس عملية عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة زيادة في الخدمة المقدرة المرتقبة الخاصة بالأصل سواء من الاستخدام أو البيع منذ التاريخ الأخير الذي قامت فيه المؤسسة بإثبات الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل، وتتطلب الفقرة "١٣٠" من المنشأة القيام بتحديد التغيرات في التقديرات التي تسبب الزيادة في الخدمة المقدرة المرتقبة، وتشمل الأمثلة عن التغيرات في التقديرات الآتي:

(أ) تغير في أساس القيمة الاستردادية (سواء كانت القيمة المستردة محددة على أساس صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية).

أو (ب) إذا كانت القيمة الاستردادية محددة على أساس القيمة الاستخدامية، فإن هذه التغيرات تشمل أى تغيير في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية أو نسبة الخصم.

أو (ج) إذا كانت القيمة الاستردادية محددة على أساس صافي القيمة البيعية، فان هذه التغيرات تشمل أي تغيير في تقدير عناصر صافي القيمة البيعية.

١١٦ – القيمة الاستخدامية للأصل قد تصبح أكبر من القيمة الدفترية وذلك ببساطة لأن القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة المستقبلية تزداد مع اقترابها إلا أن الخدمة المرتقبة الخاصة بالأصل لم تزدد وبالتالي لا يتم إلغاء الخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بمجرد مرور الوقت (وأحيانا ما يطلق عليها الإبقاء على الخصم) حتى وإن أصبحت القيمة الاستردادية الخاصة بالأصل أكبر من قيمته الدفترية.

عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد

١١٧ – يجب ألا تتعدى القيمة الدفترية المزادة لأصل –فيما عدا الشهرة – نتيجة لعكس الخسارة الناجمة عن الاضمحلال، القيمة الدفترية التي كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) ما لم يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل في السنوات السابقة.

١١٨ – ملغاة.

١١٩ – يتعين إثبات عكس أية خسارة ناتجة عن اضمحلال قيمة أصل بخلاف الشهرة على الفور بقائمة الأرباح والخسائر.

١٢٠ – ملغاة.

١٢١ – بعد إثبات إلغاء الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة، يتعين تسوية مبلغ الإهلاك (الاستهلاك) في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة المثبتة المعدلة ناقصاً منها القيمة المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على العمر الإنتاجي المتبقي.

عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة وحدة مولدة للنقد

١٢٢ – يتم توزيع قيمة ما تم عكسه بشأن خسائر اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة التي تولد النقد على أصول الوحدة – فيما عدا الشهرة – بالتناسب مع القيم الدفترية لهذه الأصول وتعامل الزيادات في القيم الدفترية كقيود عكسية لخسائر اضمحلال القيمة للأصول الفردية ويتم الاعتراف بها طبقاً للفقرة "١١٩".

١٢٣ – عند توجيه القيد العكسي للخسارة الناتجة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة المولدة للنقد بموجب الفقرة "١٢٢"، لا ينبغي زيادة القيمة المثبتة للأصل عن أ، ب أيهما أقل:

(أ) قيمته الاستردادية (إذا كان من الممكن تحديدها).

(ب) قيمته الدفترية التى كان سيتم تحديدها (بالصافي بعد الاستهلاك أو الإهلاك) ما لم يتم الاعتراف بأية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل فى السنوات السابقة.

ويتم توزيع مبلغ القيد العكسي الخاص بالخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة والذي كان سيتم توزيعه على الأصول الأخرى للوحدة بالنسبة والتناسب فيما عدا الشهرة.

عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة

١٢٤ – لا ينبغي عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة في فترة لاحقة.

١٢٥– طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" يحظر إثبات الشهرة المكتسبة داخلياً، وأية زيادة لاحقة بعد الاعتراف بخسائر اضمحلال قيمة الشهرة في القيمة الاستردادية للشهرة ستكون غالباً زيادة في شهرة مكتسبة داخلياً وليست إلغاء لخسائر اضمحلال القيمة الدفترية للشهرة المقتناة.

الإفصاح

١٢٦ – بالنسبة لكل فئة من الأصول، ينبغي أن تفصح المنشأة عن الآتى:

(أ) قيمة الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة المثبتة في الأرباح أو الخسائر أثناء الفترة والبنود التفصيلية الخاصة بقائمة الدخل المندرجة تحتها الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة.

(ب) مبلغ القيد العكسي للخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة في قائمة الدخل أثناء الفترة والبنود التفصيلية لقائمة الدخل التي تم فيها إلغاء الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة.

(ج) ملغاة.

(د) ملغاة.

١٢٧ – فئة الأصول هي مجموعة من الأصول ذات طبيعة واستخدام متشابه في عمليات المنشأة.

١٢٨ – المعلومات المطلوبة في الفقرة "١٢٦" يمكن تقديمها مع معلومات أخرى تم الإفصاح عنها بالنسبة لفئة الأصول، على سبيل المثال، يمكن إدراج هذه المعلومات في تسوية المبلغ المثبت الخاص بالأصول الثابتة في بداية ونهاية الفترة بموجب ما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة".

١٢٩ – يتعين على المنشأة التي تقوم بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) "القطاعات التشغيلية" الإفصاح عن الآتى بالنسبة لكل قطاع تعد قوائم مالية له بناء على النموذج الأولى لإعداد القوائم المالية للمنشأة كماهو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١):

(أ) قيمة الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة في قائمة الأرباح.

(ب) قيمة مبالغ (القيود العكسية) الخسائر الناجمة عن الخسائر المثبتة في قائمة الأرباح والخسائر.

١٣٠ – إذا تم إثبات أو عكس أية خسارة ناجمة عن اضمحلال القيمة بالنسبة للأصل المنفرد ويشمل ذلك الشهرة والوحدة المولدة للنقد أثناء الفترة وإذا كانت هذه الخسارة مؤثرة بشكل جوهري على القوائم المالية للمنشأة ككل، يتعين على المنشأة الإفصاح عن الآتى:

(أ) الأحداث والظروف التي أدت إلى إثبات أو عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة.

(ب) قيمة الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة أو التي تم عكسها.

(ج) بالنسبة للأصل المنفرد:

(١) طبيعة الأصل.

(٢) القطاع الذي يمكن إعداد قوائم مالية عنه والذي يتبعه الأصل بناءً على النموذج الأولى للمنشأة الخاص بإعداد التقارير المالية كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) " القطاعات التشغيلية" إذا كانت المنشأة تقوم بإعداد قوائم مالية للقطاعات الخاصة بها.

(د) بالنسبة للوحدة المولدة للنقد:

(١) وصف الوحدة المولدة للنقد (هل هي خط إنتاج، أم مصنع، أم مشروع، أم منطقة جغرافية، أم قطاع يتم إعداد قوائم مالية عنه) كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١).

(٢) قيمة الخسارة الناجمة عن اضمحلال القيمة المثبتة أو الملغاة حسب فئة الأصول أو حسب القطاع الذي يتم إعداد قوائم مالية عنه إذا كانت المنشأة تطبق ما ورد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) وذلك طبقاً للنموذج الأولى للقوائم المالية للمنشأة.

(٣) إذا تغير مجموع الأصول لتحديد الوحدة المولدة للنقد منذ التقدير السابق للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد – إن وجد – يتعين على المنشأة وصف الطريقة الحالية أو السابقة لتجميع الأصول وأسباب تغيير الطريقة التي يتم بموجبها تحديد الوحدة المولدة للنقد.

(هـ) ما إذا كانت القيمة الاستردادية بالنسبة للأصل (الوحدة المولدة للنقد) هى صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية.

(و) إذا كانت القيمة الاستردادية هي صافي القيمة البيعية يفصح عن الأساس المستخدم لتحديد صافي القيمة البيعية (سواء تم تحديد سعر البيع رجوعاً إلى سوق نشطة أو بطريقة أخرى).

(ز) إذا كانت القيمة الاستردادية هي القيمة الاستخدامية يفصح عن أسعار الخصم المستخدمة في التقدير الحالي والتقدير السابق – أن وجد – للقيمة الاستخدامية.

١٣١ – تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التالية بالنسبة لإجمالي خسائر اضمحلال القيمة وإجمالي ما تم رده من مبالغ تم الاعتراف بها أثناء فترة لم يتم الإفصاح عن أية معلومات بشأنها وذلك طبقاً للفقرة "١٣٠".

(أ) الفئات الرئيسية للأصول المتأثرة بالخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة (إلغاء الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة) والتي لا يتم الإفصاح عن معلومات خاصة بها بموجب الفقرة "١١٧".

(ب) الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت إلى إثبات (إلغاء) هذه الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة والتي لا يتم الإفصاح بمعلومات عنها بموجب الفقرة "١١٧"

١٣٢ –يتم تشجيع المنشأة للإفصاح عن الافتراضات المستخدمة لتحديد القيمة الاستردادية للأصول (الوحدات المولدة للنقد) أثناء الفترة. ومع هذا تشترط الفقرة "١٣٤" على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد عند إدراج الشهرة أو اى أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد ضمن القيمة الدفترية لهذه الوحدة.

١٣٣ – طبقاً للفقرة "٨٤" إذا لم يتم توزيع الشهرة المكتسبة عند تجميع الأعمال أثناء الفترة على الوحدة المولدة للنقد (مجموعة الوحدات) في تاريخ القوائم المالية، عندئذ يتم الإفصاح عن قيمة الشهرة غير الموزعة مع أسباب عدم توزيع هذه القيمة.

التقديرات المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية للوحدات المولدة للنقد التي تحتوي على شهرة أو أصول غير ملموسة ليس لها أعمار إنتاجية محددة

١٣٤ – تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب (أ) إلى (و) بالنسبة لكل وحدة مولدة للنقد (مجموعة وحدات) حيث تمثل القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة والموزعة على هذه الوحدة أو الوحدات مبلغاً كبيراً بالمقارنة مع إجمالي القيمة الدفترية الخاصة بالمنشأة بالنسبة للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة.

(أ) القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على الوحدة (مجموعة الوحدات).

(ب)القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة الموزعة على الوحدة أو الوحدات.

(ج) أساس حساب القيمة الاستردادية للوحدة (القيمة الاستخدامية أو صافي القيمة العادلة)

(د) إذا كانت القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعات الوحدات تعتمد على القيمة الاستخدامية عندئذ يتم الإفصاح عما يلي:

(١) بيان مفصل بالافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة في التنبؤ بالتدفقات النقدية بالنسبة للفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التنبؤات. وتتمثل أهم الافتراضات في الافتراضات التي تمثل حساسية كبيرة للقيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات.

(٢) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان ذلك مناسباً، وكيفية وأسباب اختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية إن لم يكن ذلك مناسباً.

(٣) الفترة التي تنبأت الإدارة فيها بالتدفقات النقدية بناءً على الموازنات/ التنبؤات المالية المعتمدة من الإدارة، وعند استخدام فترة تتجاوز خمس سنوات للوحدة أو الوحدات المولدة للنقد ينبغى تقديم ما يبرر ذلك.

(٤) معدل النمو المستخدم لاستقراء تنبؤات التدفقات النقدية بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات / التنبؤات مع تقديم ما يبرر استخدام أي معدل نمو يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل بالنسبة للمنتجات أو الأنشطة أو الدولة أو الدول التي تعمل فيها المنشأة أو بالنسبة للسوق التى تعمل به الوحدة أو الوحدات.

(٥) سعر أو أسعار الخصم المطبقة على تنبؤات التدفقات النقدية.

(هـ) إذا كانت القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعات الوحدات تقوم على القيمة العادلة بالصافي بعد خصم تكاليف البيع يتم الإفصاح عن الأسلوب المستخدم لتحديد القيمة العادلة بالصافي، وإذا لم يتم تحديد القيمة العادلة بالصافي باستخدام سعر السوق السائد للوحدة أو الوحدات عندئذ يجب الإفصاح أيضا عن المعلومات التالية:

(١) بيان عن كل افتراض من الافتراضات الأساسية التي بناء عليها حددت الإدارة القيمة العادلة بالصافي بعد تكاليف البيع، وتتمثل الافتراضات الأساسية في تلك الافتراضات التي تمثل حساسية كبيرة للقيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات.

(٢) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان ذلك مناسباً وكيفية وأسباب واختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية إن لم يكن ذلك مناسباً.

(أ) مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥)) الذي يتم فيه تصنيف قياس القيمة العادلة بمجمله دون أي اعتبار لأهمية تكاليف التصرف.

(ب) إذا حدث تغير في أسلوب التقييم، التغير وسبب (أسباب) إجرائه.

إذا تم تحديد القيمة العادلة ناقصاً التكلفة للبيع باستخدام تنبؤات التدفقات النقدية المخصومة يتم الإفصاح أيضاً عن المعلومات التالية:

(٣) الفترة التى استخدمتها الإدارة لإعداد تنبؤات التدفقات النقدية.

(٤) معدل النمو الذي تم استخدامه لاستخراج تنبؤات التدفقات النقدية.

(٥) سعر (أسعار) الخصم التى تم استخدامها فى تنبؤات التدفقات النقدية.

(و) في حالة وجود أى تغيير في الافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة لتحديد القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات، وأدى ذلك إلى تجاوز القيمة الدفترية للقيمة الاستردادية، عندئذ يتم الافصاح عن الآتى:

(١) قيمة هذا التجاوز.

(٢) قيمة هذه الافتراضات.

(٣) قيمة التغير في الافتراض الأساسى بعد إدراج أية تأثيرات تالية لهذا التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية حتى تتساوى القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات مع قيمتها الدفترية.

١٣٥ – إذا تم توزيع القيمة الدفترية للشهرة أو أى أصل غير ملموس ليس له عمر إنتاجى محدد أو جزء من هذه القيمة على مجموعة متعددة من الوحدات المولدة للنقد ولم يكن هذا المبلغ الموزع هاماً مقارنة بإجمالي القيمة الدفترية المحددة من قبل المنشأة بالنسبة للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة، عندئذ يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن إجمالي القيمة الدفترية المجمعة للشهرة أو هذه الأصول الموزعة على هذه الوحدات. بالإضافة إلى ذلك إذا كانت القيمة الاستردادية لأية وحدة من هذه الوحدات أو لهذه الوحدات تقوم على نفس الافتراض أو الافتراضات الأساسية وكان إجمالي القيمة الدفترية المجمعة لهذه الشهرة أو الأصول غير الملموسة التي ليست لها أعمار انتاجية محددة هامة بالمقارنة بإجمالي القيمة الدفترية التي تحددها المنشأة بالنسبة لهذه الشهرة والأصول، عندئذ تفصح المنشأة عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى ما يلي:

(أ) إجمالي القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على هذه الوحدات.

(ب) إجمالي القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي ليس لها عمر إنتاجى محدد والموزعة على هذه الوحدات.

(ج) بيان بالافتراضات الأساسية.

(د) بيان بالأسلوب الذي تتخذه الإدارة لتحديد قيمة كل افتراض سواء كانت هذه القيمة أو القيم تعكس خبرة سابقة أو تتفق مع معلومات من مصادر خارجية إذا كان ذلك مناسباً، وكيفية وأسباب اختلاف هذه القيم عن الخبرات السابقة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية أن لم يكن ذلك مناسباً.

(هـ) في حالة وجود أى تغيير فى الافتراضات الأساسية التي اعتمدت عليها الإدارة لتحديد القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات وأدى ذلك إلى تجاوز القيمة الدفترية للقيمة الاستردادية عندئذ يتم الإفصاح عن الآتى:

(١) قيمة هذا التجاوز.

(٢) قيمة هذه الافتراضات.

(٣) قيمة التغير في الافتراض الأساسى بعد إدراج أية تأثيرات تالية لهذا التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس القيمة الاستردادية حتى تتساوى القيمة الاستردادية للوحدة أو مجموعة الوحدات مع قيمتها الدفترية.

١٣٦ – طبقاً للفقرتين "٢٤" أو "٩٩" يجوز استخدام آخر حساب تفصيلي تم في الفترة السابقة للقيمة الاستردادية للوحدة المولدة للنقد (أو مجموعة الوحدات) واستخدامه في اختبار اضمحلال القيمة بالنسبة للوحدة (أو مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية بشرط توافر بعض الشروط، وإذا كان الأمر كذلك يتم ربط المعلومات الخاصة بهذه الوحدة (مجموعة الوحدات) المدرجة ضمن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين "١٣٤"، "١٣٥" مع الحساب المستخدم للقيمة الاستردادية.

١٣٧ – ملغاة.

ملحق (أ)

استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة الاستخدامية

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه حيث يقدم إرشادات بشأن استخدام أساليب القيمة الحالية في قياس القيمة الاستخدامية وفى هذا السياق يشير مصطلح " أصل" أيضا إلى مجموعة الأصول التي تكون وحدة مولدة للنقد.

عناصر قياس القيمة الحالية

أ١ – تمثل العناصر التالية مجتمعة الفروق الاقتصادية بين الأصول:

(أ) تقدير التدفق النقدي المستقبلي أو في الحالات الأكثر تعقيداً سلسلة من التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

و (ب) التوقعات بشأن الاختلافات الممكنة في قيمة أو توقيت هذه التدفقات النقدية.

و (ج) القيمة الزمنية للنقود المتمثلة في سعر الفائدة السائد في الأسواق في الوقت الحالي دون مخاطر.

و (د) مقابل تحمل درجة عدم التأكد المتأصلة في الأصل.

و (هـ) عناصر أخرى أحيانا لا يمكن تحديدها مثل عدم قابلية تسييل الأصل، وهذه العناصر تظهر من خلال المشاركين في السوق عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

أ٢– في هذا الملحق مقارنة بين منهجين لحساب القيمة الحالية ويمكن استخدام أحدهما لتقدير القيمة الاستخدامية للأصل. وطبقا للمنهج التقليدي نجد أن التسويات الخاصة بالعناصر من (ب) إلى (هـ) في الفقرة "أ١" بعاليه تدخل ضمن سعر الخصم، ولكن طبقا لمنهج التدفق النقدي المتوقع فإن العناصر (ب)، (د)، (هـ) تؤدى إلى إحداث تسويات عند الوصول إلى التدفقات النقدية المتوقعة بعد عمل التسويات الخاصة بالمخاطر. وأياً كان المنهج الذي تستخدمه المنشأة لإظهار التوقعات بشأن الاختلافات الممكنة في قيمة وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية فإن النتيجة يجب أن تكون إظهار القيمة الحالية المتوقعة من التدفقات النقدية المستقبلية أو بمعنى آخر المتوسط المرجح لجميع النتائج الممكنة.

مبادئ عامة

أ٣- يختلف الأسلوب المستخدم لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية وأسعار الفائدة من موقف لآخر اعتماداً على الظروف المحيطة بالأصل محل الدراسة إلا أن المبادئ العامة التالية تحكم أى تطبيق لأساليب القيمة الحالية عند قياس الأصول:

(أ) يجب أن تظهر أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية والافتراضات المتفقة مع الافتراضات المتأصلة في التدفقات النقدية المقدرة وإلا سوف يتكرر تأثير بعض الافتراضات أو سوف يتم تجاهل هذا التأثير، على سبيل المثال يمكن تطبيق سعر خصم بواقع ١٢% على تدفقات نقدية تعاقدية خاصة بقرض لعميل، هذا السعر يعكس التوقعات بشأن عدم السداد من القروض ذات السمات الخاصة، ولا يجب استخدام نفس سعر الـ ١٢% لخصم التدفقات النقدية لأن هذه التدفقات النقدية تعكس بالفعل عدم السداد في المستقبل.

(ب) يجب ألا يكون هناك اى تحيز بالنسبة للتدفقات النقدية المتوقعة وأسعار الخصم، وكذلك يجب أن تكون هذه التدفقات وأسعار الخصم خالية من أية عوامل ليس لها صلة بالأصل محل الدراسة وعلى سبيل المثال فإن إثبات صافي التدفقات النقدية المقدرة بأقل من قيمتها لدعم الربحية المستقبلية للأصل ظاهريا يعد نوعا من التحيز في عملية القياس.

(ج) يجب أن تعكس التدفقات النقدية أو أسعار الخصم مجموعة من النتائج الممكنة وليس فقط قيمة الحد الأدنى أو الحد الاقصي المحتملة.

المنهج التقليدي ومنهج التدفقات النقدية المتوقعة فيما يتعلق بالقيمة الحالية

المنهج التقليدي

أ٤- استخدمت التطبيقات المحاسبية للقيمة العادلة بشكل تقليدي مجموعة واحدة من التدفقات النقدية المقدرة وسعر خصم واحد والذي غالباً ما يوصف بأنه السعر المتكافئ مع المخاطر، ومن الناحية العملية يفترض المنهج التقليدي أن مبدأ واحداً لسعر الخصم يمكن أن يتضمن جميع التوقعات بشأن التدفقات النقدية المستقبلية والقسط المناسب لتحمل المخاطرة ومن ثم فإن المنهج التقليدي يركز بشدة على اختيار سعر الخصم.

أ٥- في بعض الأحوال التي – على سبيل المثال – قد يمكن فيها ملاحظة ومراقبة الأصول في السوق، قد يكون من السهل نسبياً تطبيق المنهج التقليدي، وبالنسبة للأصول ذات التدفقات النقدية التعاقدية يتفق المنهج مع الطريقة التي يوصف بها الأصل من قبل المشاركين في السوق كما هو الحال في السند ذى العائد الذي يبلغ ١٢%.

أ٦- قد لا يكون المنهج التقليدي مناسباً في معالجة بعض مشكلات القياس المعقدة مثل قياس الأصول غير المالية التي لا توجد سوق لها أو لأحد بنودها أو لأي بند يمكن مقارنته بها. ويتطلب البحث السليم عن " السعر المتكافئ مع المخاطرة" تحليل عنصرين على الأقل – وهما الأصل الموجود في السوق وله سعر فائدة واضح والأصل **الجاري قياسه**، وعندئذ يجب استنتاج سعر الخصم المناسب للتدفقات النقدية الجاري قياسها من سعر الفائدة الذي يمكن ملاحظته فى هذا الأصل الآخر، وللتوصل إلى هذا الاستنتاج يجب أن تتشابه خصائص التدفقات النقدية لهذا الأصل الآخر مع خصائص التدفقات **النقدية للأصل** الجاري قياسه وبالتالي على من يقوم بعملية القياس إجراء ما يلي:

(أ) تحديد مجموعة التدفقات النقدية التي سوف يتم تخصيمها.

(ب) تحديد أصل آخر في السوق يبدو وأن له خصائص مشابهة للتدفقات النقدية.

(ج) مقارنة مجموعات التدفقات النقدية من البندين لضمان التشابه بينهم (على سبيل المثال هل كلا المجموعتين تدفقات نقدية تعاقدية أم إحداهما تعاقدية والأخرى تدفقات نقدية مقدرة؟).

(د) تقييم ما إذا كان هناك عنصر موجود في أحد البنود وغير موجود في البند الآخر (على سبيل المثال هل أحد البنود أكثر سيولة من البند الآخر).

(هـ) تقييم ما إذا كان من المحتمل أن تتصرف مجموعتا التدفقات النقدية بطريقة مشابهة في الظروف الاقتصادية المتغيرة.

منهج التدفقات النقدية المتوقعة

أ٧- في بعض المواقف أحيانا يكون هذا المنهج أداة قياس أكثر فعالية من المنهج التقليدي، وعند وضع أي قياس فإن منهج التدفقات النقدية المتوقعة يستخدم جميع التوقعات بشأن التدفقات النقدية الممكنة بدلا من تدفق نقدي واحد يكون أكثر احتمالا. على سبيل المثال: قد يبلغ التدفق النقدي ١٠٠ أو ٢٠٠ أو ٣٠٠ مع احتمالات ١٠% و٦٠% و٣٠%

على التوإلى، يكون التدفق النقدي المتوقع ٢٢٠. ومن ثم يختلف منهج التدفقات النقدية المتوقعة عن المنهج التقليدي بالتركيز على التحليل المباشر للتدفقات النقدية محل الدراسة مع مزيد من البيانات الواضحة عن الافتراضات المستخدمة في القياس.

أ٨- يسمح منهج التدفقات النقدية المتوقعة أيضا باستخدام أساليب القيمة الحالية عندما يكون توقيت التدفقات النقدية غير مؤكد. على سبيل المثال: يمكن الحصول على تدفق نقدي يبلغ ١٠٠٠ في سنة أو سنتين أو ثلاث سنوات مع احتمالات ١٠% و٦٠% و٣٠% على التوإلى ويوضح المثال التالي حساب القيمة الحالية المتوقعة في هذا الموقف.

البيـــــان	القيمة الحالية	احتمال التحقق	القيمة المتوقعة
– القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ جنيه يتحقق بعد سنة بمعدل خصم ٥%	٩٥٢,٤	%١٠	٩٥,٢٤
– القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ جنيه يتحقق بعد سنتين بمعدل خصم ٥,٢٥%	٩٠٢,٧٣	%٦٠	٥٤١,٦٤
– القيمة الحلية لمبلغ ١٠٠٠ جنيه يتحقق بعد ثلاث سنوات بمعدل خصم ٥,٥ %	٨٥١,٦١	%٣٠	٢٥٥,٤٨
– القيمة الحالية المتوقعة			٨٩٢,٣٦

أ٩- تختلف القيمة الحالية المتوقعة التي تبلغ ٨٩٢,٣٦ عن الفكرة التقليدية لأفضل تقدير الذي يبلغ ٩٠٢,٧٣ (٦٠% احتمالية) وتتطلب طريقة حساب القيمة الحالية التقليدية المطبقة على هذا المثال اتخاذ قرار بشأن أي التوقيتات الممكنة للتدفقات النقدية سيتم استخدامه، وبالتالي فإنها لا تظهر احتمالات التوقيتات الأخرى وهذا نظرا لأن سعر الخصم في الطريقة التقليدية لحساب القيمة الحالية لا يمكن أن يظهر حالات عدم التأكد بشأن التوقيت.

أ١٠- يعتبر استخدام الاحتمالات أحد العناصر الأساسية لمنهج التدفقات النقدية المتوقعة ويتساءل البعض هل تخصيص الاحتمالات على التقديرات الذاتية الشخصية يؤدى إلى دقة أكثر مماهو موجود؟ ويتطلب التطبيق السليم للمنهج التقليدي كما ورد في الفقرة "أ٦" نفس التقديرات الذاتية (الحكم الشخصي) دون تقديم أية شفافية حسابية خاصة بمنهج التدفقات النقدية المتوقعة.

أ١١- كثير من التقديرات المعمول بها حالياً تتضمن بالفعل عناصر تدفقات نقدية متوقعة بصورة غير رسمية، بالإضافة إلى ذلك غالباً ما يواجه المحاسبون الحاجة إلى قياس أي أصل

باستخدام معلومات محدودة عن احتمالات التدفقات النقدية الممكنة على سبيل المثال قد يواجه المحاسب المواقف التالية:

(أ) أن تكون القيمة المقدرة ما بين ٥٠ و٢٥٠ مع عدم ترجيح أي مبلغ على الآخر وبناء على هذه المعلومات المحدودة يكون التدفق النقدي المتوقع المقدر هو ١٥٠[(٥٠ + ٢٥٠) / ٢].

(ب) أن تكون القيمة المقدرة فيما بين ٥٠ و٢٥٠ ويكون المبلغ الأكثر احتمالاهو ١٠٠. إلا أن الاحتمالات الخاصة بكل مبلغ تكون غير معروفة وبناءً على المعلومات المحدودة يكون التدفق النقدي المتوقع ١٣٣,٣٣[(٥٠ + ١٠٠ + ٢٥٠) / ٣].

(ج) أن تكون القيمة المقدرة ٥٠ (١٠% احتمالية) أو ٢٥٠ (٣٠% احتمالية) أو ١٠٠ (٦٠% احتمالية) وبناء على هذه المعلومات المحدودة يبلغ التدفق النقدي المتوقع المقدر:

١٤٠[(٥٠×١٠ر) + (٢٥٠×٣٠ر) + (١٠٠×٦٠ر)]

وفى كل حالة يكون من المحتمل أن يقدم التدفق النقدي المتوقع تقديراً أفضل للقيمة الاستخدامية من أقصي قيمة أو أدنى قيمة مقدرة.

أ١٢- يخضع تطبيق منهج التدفقات النقدية المتوقعة لقيد تناسب التكلفة مع العائد وفى بعض الأحوال قد تتاح للمنشأة بيانات موسعه وقد تستطيع أن تضع عده تصورات للتدفقات النقدية، وفى حالات أخرى قد لا تستطيع المنشأة سوى وضع تعميمات خاصة بتنوع التدفقات النقدية دون تحمل تكاليف كبيرة، وتحتاج المنشأة إلى مواءمة تكلفة الحصول على معلومات إضافية مقابل درجة الموثوقية الإضافية التي تضفيها هذه المعلومات على القياس.

أ١٣- يرى البعض أن أساليب التدفقات النقدية المتوقعة غير مناسبة وغير سليمة لقياس بند واحد أو بند مرتبط به عدد محدود من النتائج الممكنة وقد ساقوا مثالا عن أحد الأصول الذي له نتيجتين ممكنتين:

٩٠% احتمالية أن يكون التدفق النقدي ١٠ و١٠% احتمالية أن يكون التدفق النقدي ١٠٠٠ وقد لاحظوا أن التدفق النقدي المتوقع في هذا المثال يبلغ ١٠٩ وقد انتقدوا هذه النتيجة حيث إنها لا تمثل أي مبلغ من المبالغ التي يتم دفعها.

أ١٤- وتبين التأكيدات التي تتشابه مع ما تم إيضاحه عدم الاتفاق بصفة أساسية مع هدف القياس، فإذا كان الهدف هو تجميع التكاليف التي يتم تحملها فإن التدفقات النقدية المتوقعة قد لا تعطى صورة صحيحة وسليمة عن التكاليف المتوقعة إلا أن هذا المعيار يهتم بقياس القيمة الاستردادية للأصل وهى في هذا المثال من غير المحتمل أن تكون ١٠ حتى وإن كان هذا هو التدفق النقدي الأكثر احتمالا وذلك لأن القياس الذي يبلغ ١٠ لا يتضمن عنصر عدم التأكد من التدفق النقدي عند قياس الأصل ويتم بدلا من ذلك تقديم التدفق النقدي غير المؤكد كما لو كان تدفقاً نقدياً مؤكداً. ولا توجد أية منشأة تتسم بالعقلانية تقوم ببيع أي أصل بهذه الخصائص مقابل مبلغ ١٠.

سعر الخصم

أ١٥- أيا كان المنهج الذي تتخذه المنشأة لقياس القيمة الاستخدامية للأصل يجب ألا تظهر أسعار الفائدة المستخدمة لتخصيم التدفقات النقدية المخاطر التي تم تعديل التدفقات النقدية المقدرة مقابلها وإلا سيتكرر تأثير بعض الافتراضات.

أ١٦-عندما يكون السعر المحدد للأصل غير متاح مباشرة من السوق تستخدم المنشأة بدائل لتقدير سعر الخصم حيث يكون الغرض هو تقدير سوقي قدر الإمكان لما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود للفترات حتى نهاية العمر الإنتاجى للأصل.

و (ب) عناصر (ب) و (د) و (هـ) الواردة في فقره "أ١" إلى المدى الذي لا تتسبب فيه هذه العناصر إلى إجراء تسويات للوصول إلى التدفقات النقدية المقدرة.

أ١٧-كنقطة بداية عند إجراء هذا التقدير قد تأخذ المنشأة في حسابها المعدلات التالية:

(أ) متوسط تكلفة رأس المال المرجحة للمنشأة والمحددة باستخدام بعض الأساليب على سبيل المثال "نموذج تسعير الأصول الرأسمالية".

(ب) سعر الاقتراض المتزايد للمنشأة.

و (ج) أسعار الاقتراض الأخرى في السوق.

أ١٨- إلا أن هذه المعدلات يجب تسويتها لبيان ما يلي:

(أ) الطريقة التي يتم بها تقدير المخاطر المرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل من خلال السوق.

(ب) المخاطر التي ليس لها صلة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل أو التي تم تعديل التدفقات النقدية المقدرة مقابلها.

ويؤخذ في الاعتبار بعض المخاطر مثل مخاطر العملات والأسعار والمخاطر المرتبطة ببعض الدول.

أ١٩- يعتبر سعر الخصم مستقلاً عن هيكل رأس مال المنشأة والطريقة التي اتبعتها المنشأة فى شراء الأصل وذلك لأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ عن الأصل لا تعتمد على الطريقة التي قامت بها المنشأة بتمويل شراء الأصل.

أ٢٠- تتطلب الفقرة "٥٥" أن يكون سعر الخصم قبل الضرائب وبالتالي عندما يكون الأساس المستخدم لتقدير سعر الخصم بعد الضرائب يتم تعديل هذا الأساس ليظهر السعر قبل الضرائب.

أ٢١- تستخدم المنشأة بصفة معتادة سعر خصم واحد لتقدير القيمة الاستخدامية لأي أصل، إلا أن المنشأة تستخدم أسعار خصم مستقلة لفترات مستقبلية مختلفة تكون فيها القيمة الاستخدامية حساسة لأي اختلاف في المخاطر عن الفترات المختلفة أو تكون حساسة لتوقيت وشروط سعر الفائدة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢)

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غيرالمستمرة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢)
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع
والعمليات غير المستمرة

المحتويات فقـــرات

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢)
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع
والعمليات غير المستمرة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسلوب المحاسبة بالنسبة للأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع وكيفية عرض العمليات غير المستمرة والإفصاح عنها، ويتطلب هذا المعيار – على وجه الخصوص – ما يلي:

(أ) قياس الأصول التى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل مع التوقف عن حساب أى إهلاك لتلك الأصول.

و (ب) عرض الأصول التى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع منفصلة فى قائمة المركز المالي كما تعرض نتائج العمليات غير المستمرة منفصلة فى قائمة الدخل.

نطاق المعيار

٢- تسرى متطلبات التبويب والعرض المنصوص عليها فى هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة المعترف بها[(١)] وعلى جميع مجموعات أصول المنشأة التى سيتم التخلص منها، كما تسرى متطلبات القياس فى هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة المعترف بها والمجموعات التى سيتم التخلص منها (الواردة فى الفقرة "٤") ، فيما عدا تلك الأصول الواردة فى الفقرة "٥" والتى من المزمع أن يستمر قياسها طبقاً لمعايير خاصه بكل منها.

٣- الأصول المبوبة كغير متداولة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية"، لا يعاد تبويبها كأصول متداولة إلا بعد استيفاء الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لهذا المعيار، وبالنسبة للأصول التى تقع فى الفئة التى عادة

---

(١) بالنسبة للأصول التى يتم تبويبها طبقاً للسيولة، تعتبر الأصول غير المتداولة هى تلك الأصول التى تحتوي على مبالغ يتوقع أن يتم استردادها بعد مرور أكثر من أثنى عشر شهراً بعد تاريخ الميزانية. ويسرى نص الفقرة "٣" على تبويب تلك الأصول.

ما تعتبرها المنشأة أنها غير متداولة والتى يتم الحصول عليها بغية إعادة البيع، لا يجوز تبويبها كأصول متداولة، ما لم تستوف الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لهذا المعيار.

٤- تقوم المنشأة فى بعض الأحيان بالتخلص من مجموعة من الأصول مجتمعة فى صفقة واحدة، وقد يكون هذا التصرف مصحوباً ببعض الالتزامات المباشرة. مثل هذه المجموعة، قد تكون مجموعة من الوحدات المولدة للنقد، أو وحدة واحدة، أو جزء من وحدة مولدة للنقد[١]، ويجوز أن تتضمن المجموعة أيا من الأصول أو الالتزامات بالمنشأة بما فى ذلك الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة والأصول الجارى التخلص منها بموجب الفقرة "٥" من شروط القياس التى يقتضيها هذا المعيار، وإذا كان أحد الأصول غير المتداولة يقع داخل نطاق شروط القياس التى يستلزمها هذا المعيار –يشكل جزءاً من المجموعة التى سيتم التخلص منها، فإن شروط القياس المنصوص عليها فى هذا المعيار تسرى على المجموعة برمتها، بحيث يتم قياس المجموعة على أساس قيمتها الدفترية أو قيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع، أيهما اقل.وتحدد الفقرات "١٨" و"١٩" و"٢٣" المتطلبات اللازمة لقياس الأصول والالتزامات كل على حدة داخل المجموعة الجارى التخلص منها.

٥- لا تسرى أحكام القياس المنصوص عليها فى هذا المعيار[٢] على الأصول التالية والتى تغطيها المعايير المبينة، إما بصفتها أصولاً مستقلة بذاتها أو أصولاً تشكل جزءاً من المجموعة الجارى التخلص منها:

(أ) أصول ضريبية مؤجلة (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤)).

(ب) الأصول الناشئة عن مزايا العاملين (معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)).

(ج) الأصول المالية داخل نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).

(د) الأصول غير المتداولة التي تمت المحاسبة عنها وفقاً لنموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري".

---

(١) إلا أنه بمجرد أن يكون من المتوقع تولد تدفقات نقدية من أصل ما أو من مجموعة من الأصول من بيعها، وليس من الاستمرار فى استخدامها، فإن تلك الأصول تصبح أقل اعتماداً على التدفقات النقدية المتولدة عن الأصول الأخرى، ومن ثم فإن المجموعة الجارى التخلص منها والتى كانت تشكل جزءاً من الوحدة المولدة للنقد، تصبح وحدة مولدة للنقد مستقلة بذاتها.

(٢) وذلك بخلاف الفقرتين "١٨" و"١٩" التى تستلزم قياس الأصول المعنية طبقاً لمعايير محاسبة مصرية أخرى واجبة التطبيق.

(هـ) الأصول غير المتداولة التى يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف نقطة البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥).

(و) الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين طبقاً للتعريف الوارد فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧).

٥أ– متطلبات التبويب والعرض والقياس الواردة فى هذا المعيار والمطلوب تطبيقها على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) والمبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع تسري أيضاً على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) والمبوبة المحتفظ بها للتوزيع على الملاك بصفتهم هذه (محتفظ بها للتوزيع على الملاك).

٥ب– يحدد المعيار المحاسبى المصرى هذا الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع أو العمليات غير المستمرة ولا تنطبق على الإيضاحات الواردة فى معايير المحاسبة المصرية الأخرى على هذه الاصول (أو المجموعة) ما لم تكن هذه المعايير تتطلب:

(أ) افصاحات محددة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع أو العمليات غير المستمرة.

(ب) افصاحات حول قياس الأصول والالتزامات ضمن المجموعة الجارى التخلص منها والتى تقع ضمن نظام متطلبات القياس الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) وتكون هذه الافصاحات غير موجودة أصلاً فى الإيضاحات الأخرى على القوائم المالية.

قد يكون من الضرورى عمل إفصاحات إضافية عن الأصول غير المتداولة (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع أو العمليات غير المستمرة من أجل تطبيق المتطلبات العامة الواردة فى معيار محاسبة مصرى رقم (١) وخاصة فقرة "١٥" وفقرة ""١٢٥" من ذلك المعيار.

تبويب الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع

٦– تبوب المنشأة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع، إذا كان من المتوقع أن يتم استرداد قيمتها الدفترية، بشكل أساسى، من صفقة بيع وليس من الاستمرار فى استخدامها.

٧- ولكي تتحقق الحالة المبينة فى الفقرة السابقة، يجب أن يكون الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) متاحاً للبيع الفورى بحالته التى يكون عليها بدون أية شروط إلا شروط البيع التقليدية والمعتادة لتلك الأصول ويجب أن يكون احتمال بيعها كبيراً.

٨- وحتى يكون احتمال البيع عالياً، يجب أن يلتزم المستوى المناسب من الإدارة بخطة بيع الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها)، كما يجب أن يكون ثمة برنامج نشط لتحديد المشترى، ويجب أن يكون قد تم البدء فى إتمام الخطة. علاوة على ذلك، يجب أن يتم التسويق الجاد والنشط للأصل (المجموعة الجارى التخلص منها) لبيعه بسعر معقول يتناسب مع قيمته العادلة الحالية. كما يجب أن يكون من المتوقع أن تستوفى عملية البيع الشروط التى تسمح بقيدها كعملية بيع كاملة خلال عام واحد من تاريخ التبويب – فيما عدا ماهو مسموح به فى الفقرة "٩" – ويجب أن تشير الإجراءات المتخذة لإتمام الخطة إلى عدم احتمال إحداث تغييرات جوهرية فى الخطة أو أنه سيتم التراجع عن هذه الخطة. وتعتبر موافقة المساهمين كأحد العوامل التى تؤخذ فى الحسبان عند تقييم ما إذا كانت عملية البيع عالية الاحتمال.

٨أ – على المنشأة التى تلتزم بخطة بيع تؤدى إلى فقدان السيطرة على شركة تابعة أن تقوم بتبويب كافة أصول والتزامات هذه الشركة التابعة كمحتفظ بها لغرض البيع عندما تتحقق الشروط الواردة فى الفقرات من "٦" إلى "٨" بغض النظر عما إذا كانت المنشأة ستحتفظ بحقوق غير ذوي سيطرة فى الشركة التى كانت تابعة بعد البيع أم لا.

٩- قد تؤدى الأحداث أو الظروف إلى امتداد المدة اللازمة لإتمام البيع لأكثر من عام. إلا أن تمديد المدة اللازمة لإتمام البيع لا تحول دون تصنيف الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع إذا ما كان التأخير راجعاً إلى أحداث أو ظروف خارجة عن إرادة المنشأة، وإذا توافرت الأدلة الكافية التى تؤكد استمرار المنشأة فى التزامها بخطة بيع الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها). وكذلك يكون الحال عند استيفاء الشروط الواردة فى الملحق (ب).

١٠-قد تتضمن عمليات البيع تبادل الأصول غير المتداولة بأصول أخرى غير متداولة إذا كان لهذا التبادل جوهر تجارى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠).

١١–عندما تشترى المنشأة أصلاً غير متداول (مجموعة جارى التخلص منها) بغية التصرف فيه لاحقاً ليس إلا، عليها تبويب الأصل غير المتداول (المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع اعتباراً من تاريخ شرائه، ويقتصر هذا التصرف على استيفاء شرط العام الواحد المنصوص عليه في الفقرة "٨" (فيما عدا ما يسمح به فى الفقرة "٩") وعلى توقع استيفاء أى شرط من الشروط الأخرى غير المستوفاة والمنصوص عليها فى الفقرتين "٧" و"٨" فى ذلك التاريخ خلال فترة قصيرة لاحقة على الشراء (عادة ما تكون ثلاثة أشهر).

١٢–فى حالة استيفاء الشروط المنصوص عليها فى الفقرتين "٧" و"٨" بعد تاريخ نهاية الفترة المالية، لا يجوز للمنشأة تبويب الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع فى تلك القوائم المالية عند إصدارها. إلا أنه، عند استيفاء تلك الشروط فى تاريخ لاحق على تاريخ الميزانية، ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار، فعلى المنشأة الإفصاح فى الإيضاحات عن المعلومات المبينة فى الفقرة "٤١ (أ) و (ب) و (د) ".

١٢أ– يبوب الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كمحتفظ بها للتوزيع على أصحاب المنشأة عندما تكون المنشأة ملتزمة بتوزيع الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) إلى أصحاب المنشأة. من أجل تحقق ذلك يجب أن يكون الأصل متاحاً للتوزيع فوراً فى حالته الراهنة ويكون التوزيع مؤكداً. ولكي يكون التوزيع مؤكداً يجب أن تكون إجراءات إتمام التوزيع الواجبة قد بدأت ويكون هناك توقع لإستكماله خلال سنة واحدة من تاريخ التبويب. ويجب أن تشير الإجراءات الواجبة المطلوب أدائها لاستكمال التوزيع أنه من غير المتوقع حدوث تغيير جوهرى على التوزيع أو أن التوزيع سيتم التراجع فيه. وتعتبر موافقة المساهمين كأحد العوامل التى تؤخذ فى الحسبان عند تقييم ما إذا كانت عملية التوزيع مؤكدة أم لا.

الأصول غير المتداولة المتوقفة عن العمل

١٣–لا يجوز للمنشأة أن تصف أصلاً غير متداول (مجموعة الجارى التخلص منها) متوقف عن العمل كأصول محتفظ بها لغرض البيع، ويرجع السبب فى ذلك إلى أن القيمة الدفترية لهذا الأصل أو المجموعة سيتم استردادها بشكل أساسى من خلال الاستمرار فى الاستخدام. إلا أنه إذا استوفت مجموعة الأصول المتوقفة عن العمل الشروط المبينة فى الفقرة "٣٢ (أ)

إلى (ج) "، على المنشأة أن تقيد النتائج والتدفقات النقدية الخاصة بمجموعة الأصول هذه على أنها عمليات غير مستمرة طبقاً للفقرات "٣٣" و"٣٤" فى تاريخ التوقف عن استخدامها، وتتضمن الأصول غير المتداولة (المجموعات الجارى التخلص منها) المتوقفة عن العمل الأصول غير المتداولة (المجموعات الجارى التخلص منها) المقرر استخدامها حتى نهاية عمرها الاقتصادى والأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) المقرر إيقافها عن العمل بشكل نهائى بدلاً من بيعها.

١٤-لا تعالج المنشأة أصلاً غير متداول تم إيقافه عن العمل بشكل مؤقت على أنه مزمع الاستغناء عنه.

قياس الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها) والمبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع

قياس الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها)

١٥- تقيس المنشأة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة الدفترية أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل.

١٥أ- تقيس المنشأة الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض التوزيع على أصحاب المنشأة على أساس الرصيد الدفترى أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف التوزيع أيهما أقل.

١٦-إذا استوفى أحد الأصول المشتراة حديثاً (أو المجموعة الجارى التخلص منها) الشروط اللازمة لتبويبه كمحتفظ به لغرض البيع (راجع الفقرة "١١") فإن تطبيق الفقرة "١٥"سيؤدى إلى قياس الأصل (أو المجموعة) عند الاعتراف الأولى على أساس قيمته الدفترية، كما أنه لم يبوب على هذا الأساس (على سبيل المثال، التكلفة، أو القيمة العادلة مخصوماً منها تكلفة البيع أيهما أقل). وعليه، يقاس الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) الذي تم شراؤه كجزء من عملية تجميع الأعمال بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع.

١٧-إذا كان من المتوقع استغراق عملية البيع لأكثر من عام واحد، يجب على المنشأة أن تقوم بقياس تكاليف البيع بقيمتها الحالية، وبالنسبة لأية زيادة فى القيمة الحالية لتكاليف البيع التى تنشأ عن مرور الوقت، يتم قيدها فى الأرباح أو الخسائر كتكاليف تمويل.

١٨-تقاس القيمة الدفترية للأصل (أو جميع الأصول والالتزامات فى المجموعة) فوراً قبل التبويب الأولى له (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعمول بها.

١٩-عند إجراء عملية إعادة قياس لاحقة لمجموعة أصول جارى التخلص منها. يتم إعادة قياس القيمة الدفترية لأية أصول والتزامات لا تقع داخل نطاق وشروط القياس المنصوص عليها فى هذا المعيار، ولكنها تدخل ضمن مجموعة أصول جارى التخلص منها ومبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعمول بها، قبل إعادة قياس القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف بيع مجموعة الأصول الجارى التخلص منها.

الاعتراف بخسائر الاضمحلال فى القيمة وعكسها

٢٠-تقوم المنشأة بقيد الخسائر الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصول بالنسبة لأي تخفيض مبدئى أو لاحق للقيمة العادلة للأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مخصوماً منها تكاليف البيع، فى الحدود التى لم يتم فيها الاعتراف بتلك الخسائر طبقاً للفقرة "١٩".

٢١-على المنشأة الاعتراف بالأرباح الناجمة عن أية زيادة لاحقة فى القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف بيع الأصل، بشرط ألا تتعدى قيمة خسائر الاضمحلال قيمة الأصول التراكمية التى تم الاعتراف بها إما طبقاً لهذا المعيار أو تم قيدها مسبقاً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

٢٢-على المنشأة أن تعترف بالأرباح الناجمة عن أية زيادة لاحقة فى القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف بيع مجموعة الأصول الجارى التخلص منها:

(أ) فى الحدود التى لم يتم خلالها قيد تلك الأرباح طبقاً للفقرة "١٩".

ولكن (ب) بشرط عدم تجاوزها لقيمة خسائر الاضمحلال التراكمية فى قيمة الأصول والتى تم الاعتراف بها سواء طبقاً لهذا المعيار أو فى السابق طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) على الأصول غير المتداولة التى تقع فى نطاق شروط القياس الخاصة بهذا المعيار.

٢٣- تؤدى خسائر اضمحلال قيمة الأصول (أو أية أرباح لاحقة) المعترف بها بالنسبة لمجموعة الأصول الجارى التخلص منها إلى خفض (أو زيادة) القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة ضمن المجموعة التى تقع فى نطاق شروط القياس التى يقتضيها هذا المعيار وذلك بترتيب التوزيع الوارد فى الفقرتين "١٠٤" (أ) و (ب) و"١٢٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

٢٤- يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر التى لم يتم الاعتراف بها فى تاريخ بيع الأصل غير المتداول (المجموعة الجارى التخلص منها) فى تاريخ الاستبعاد من الدفاتر. وتظهر المتطلبات المتصلة بعملية الاستبعاد من الدفاتر فى:

(أ) الفقرات من "٦٧" إلى "٧٢" من المعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الخاص "بالأصول الثابتة".

و (ب) الفقرات من "١١٢" إلى "١١٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) الخاص "بالأصول غير الملموسة".

٢٥-لا يجوز للمنشأة حساب قيمة إهلاك (أو استهلاك) لأي من الأصول غير المتداولة، طالما أنها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع أو كانت ضمن مجموعة جارى التخلص منها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع. ويتم الاستمرار فى قيد الفوائد وغيرها من المصروفات المتعلقة بالتزامات مجموعة الأصول الجارى التخلص منها والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع.

التغييرات فى خطة بيع أصول

٢٦-إذا قامت المنشأة بتبويب الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) على أنها محتفظ بها لغرض البيع، ولكن الشروط الواردة فى الفقرات من "٧" إلى "٩" لم تعد موجودة، يجب على المنشأة أن تتوقف عن تبويب الأصل (المجموعة الجارى التخلص منها) على أنها محتفظ بها لغرض البيع.

٢٧-على المنشأة أن تقوم بقياس الأصل غير المتداول الذي يتم التوقف عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو الذي تم التوقف عن تضمينه للمجموعة الجارى التخلص منها والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع) بأى من القيمتين التاليتين أيهما أقل:

(أ) القيمة الدفترية قبل تبويب الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصل محتفظ به لغرض البيع، مع تعديلها بأى إهلاك أو استهلاك كان من الممكن أن يتم الاعتراف به إذا لم يكن الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) قد تم تبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع.

أو (ب) قيمة الأصل القابلة للاسترداد فى تاريخ القرار التالي بعدم البيع[(١)].

---

(١) إذا كان الأصل غير المتداول جزءاً من وحدة مولدة للنقد، فإن القيمة القابلة للاسترداد تكون قيمته الدفترية التى كان من المفترض أن يتم الاعتراف بها بعد خصم أية خسائر اضمحلال ناتجة عن الوحدة المولدة للنقد وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) .

٢٨–على المنشأة أن تثبت أية تسوية لازمة على القيمة الدفترية للأصل غير المتداول الذي يتم التوقف عن تبويبه كأصل محتفظ به لغرض البيع ضمن الدخل الناشئ عن العمليات المستمرة فى الفترة التى لم تعد الشروط الواردة فى الفقرات من "٧" إلى "٩" مستوفاة خلالها، وعلى المنشأة إدراج التسوية المذكورة على ذات قائمة الدخل المستخدمة لإدراج المكاسب أو الخسائر الناتجة طبقاً للفقرة "٣٧" إن وجدت.

٢٩–إذا قامت المنشأة باستبعاد أصل أو التزام بذاته من مجموعة الأصول الجارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع، يستمر قياس الأصول والالتزامات المتبقية فى المجموعة الجارى التخلص منها كمجموعة، ويقتصر ذلك فقط على استيفاء المجموعة للشروط الواردة فى الفقرات من "٧" إلى "٩".وخلافاً لذلك، يتم قياس ما تبقى من أصول غير متداولة فى المجموعة، والتى تستوفى كل منها على حدة الشروط اللازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع، إما بقيمتها الدفترية أو بقيمتها العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أيهما أقل فى ذلك التاريخ. ويتوقف تبويب أية أصول غير متداولة لا تستوفى الشروط كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً للفقرة "٢٦"

العرض والإفصاح

٣٠–على المنشأة أن تعرض وتفصح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة والاستبعادات التى تجرى على الأصول غير المتداولة (أو المجموعات الجارى التخلص منها)

عرض العمليات غير المستمرة

٣١–يتكون ما يطلق عليه عنصر من عناصر المنشأة العمليات والتدفقات النقدية التى يمكن تمييزها بوضوح من ناحية التشغيل ولأغراض إعداد التقارير المالية عن بقية المنشأة. بمعنى آخر أن العنصر كان من شأنه أن يصبح وحدة مولدة للنقد أو مجموعة من الوحدات المولدة للنقد، خلال الاحتفاظ به لغرض البيع.

٣٢–وتعتبر العملية غير المستمرة بمثابة أحد عناصر المنشأة التى إما قد تم التصرف فيها أو تم تبويبها كمحتفظ به لغرض البيع،

و (أ) تمثل خطاً تجارياً كبيراً مستقلاً أو منطقة جغرافية للعمليات.

أو (ب) تشكل جزءاً من خطة واحدة منسقة للتصرف فى خط تجارى كبير مستقل أو منطقة جغرافية للعمليات.

أو (ج) شركة تابعة تم شراؤها بنية إعادة بيعها.

٣٣-على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) مبلغ واحد فى صلب قائمة الدخل يتضمن مجموع:

(١) أرباح العمليات غير المستمرة أو خسائرها بعد اقتطاع الضريبة.

و (٢) الأرباح أو الخسائر بعد اقتطاع الضريبة الناتجة عن القياس بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع أو عن التصرف فى الأصول أو المجموعات الجارى التخلص منها والتى تتألف منها العملية غير المستمرة

(ب) تحليل المبلغ الواحد المذكور فى الفقرة "أ" وتقسيمه إلى:

(١) إيرادات العمليات غير المستمرة ومصروفاتها وأرباحها أو خسائرها قبل اقتطاع الضريبة.

و(٢) عبء الضريبة على الدخل طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤).

و(٣) المكاسب أو الخسائر المعترف بها عند القياس بالقيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع، أو عند التصرف فى الأصول أو المجموعات الجارى التخلص منها التى تتشكل منها العملية غير المستمرة.

ويجوز عرض التحليل المذكور فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو فى صلب قائمة الدخل، وإذا تم عرض التحليل فى صلب قائمة الدخل، يتم عرضه فى بند يحدد اتصاله بالعمليات غير المستمرة، أى أن يتم عرضه مستقلاً عن العمليات المستمرة. ولا يعد التحليل المذكور لازماً بالنسبة للمجموعات الجارى التخلص منها التى تعد بمثابة شركات تابعة تم شراؤها حديثاً والتى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء (راجع الفقرة "١١").

(ج) صافي التدفقات النقدية المتعلقة بكل من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل الخاصة بالعمليات غير المستمرة. ويجوز عرض هذه الإفصاحات إما فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو فى القوائم المالية ذاتها، ولا تعد هذه الإفصاحات لازمة بالنسبة للمجموعات الجارى التخلص منها المؤلفة من الشركات التابعة التى تم شراؤها حديثاً والتى تستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء (راجع الفقرة "١١").

٣٤-على أية منشأة أن تعيد عرض الإفصاحات الواردة فى الفقرة "٣٣" عن كل فترة سابقة معروضة فى القوائم المالية.

٣٥–التسويات التى تم إدخالها فى الفترة الحالية على المبالغ التى تم عرضها مسبقاً عن العمليات غير المستمرة، والتى تتصل بشكل مباشر بالتصرف فى العمليات غير المستمرة فى فترة سابقة، يتم تبويبها مستقلة تحت بند العمليات غير المستمرة، ويتم الإفصاح عن طبيعة تلك التسويات وقيمتها وفيما يلي أمثلة للظروف التى تنشأ فيها هذه التسويات:

(أ) حل بعض المشاكل الناشئة عن شروط صفقة البيع، مثل حل تسويات سعر الشراء أو المسائل المتعلقة ببعض التعهدات من المشترى.

(ب) حل بعض المشاكل الناشئة عن والمتصلة مباشرة بعمليات العنصر قبل بيعه، مثل الالتزامات البيئية والتزامات ضمان المنتج التى يحتفظ بها البائع.

(ج) تسوية التزامات نظام مزايا العاملين شريطة أن تكون التسوية متصلة مباشرة بعملية التصرف.

٣٦–إذا توقفت المنشأة عن تصنيف أحد عناصرها على أنه محتفظ به لغرض البيع، يتم إعادة تصنيف نتائج عمليات العنصر الذي تم عرضه مسبقاً فى العمليات غير المستمرة طبقاً للفقرات من "٣٣" إلى "٣٥"، كما يتم إدراجه فى قائمة الدخل الناتج عن العمليات المستمرة عن جميع الفترات المعروضة. ويتم بيان مبالغ الفترات السابقة على أنه قد تم إعادة عرضها.

٣٦أ– على المنشأة التى تلتزم بخطة بيع تؤدى إلى فقدان السيطرة على شركة تابعة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة فى الفقرات من "٣٣" إلى "٣٦" عندما تكون الشركة التابعة تمثل مجموعة جارى التخلص منها تستوفى تعريف العمليات غير المستمرة طبقاً للفقرة "٣٢".

المكاسب أو الخسائر المتصلة بالعمليات المستمرة

٣٧–يتم إدراج أية مكاسب أو خسائر عند إعادة قياس أصل غير متداول (أو مجموعة جارى التخلص منها) والمبوب على أنه محتفظ به لغرض البيع ولا يستوفى شروط العملية غير المستمرة فى قائمة الأرباح والخسائر الناشئة عن العمليات المستمرة.

عرض أصل غير متداول أو مجموعة جارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع

٣٨–تقوم المنشأة بعرض الأصل غير المتداول والمبوب كأصل محتفظ به لغرض البيع والأصول الداخلة ضمن مجموعة جارى التخلص منها والمبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع مستقلة عن سائر الأصول فى قائمة المركز المالي، ويتم عرض التزامات المجموعة الجارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع مستقلة عن الالتزامات الأخرى فى قائمة المركز المالي، ولا يتم إجراء مقاصة بين تلك الأصول والالتزامات

وعرضها كمبلغ واحد، ويتم الإفصاح عن أهم الأصول والالتزامات المبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع منفصلة سواء فى قائمة المركز المالي أو فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فيما عدا ما تسمح به الفقرة "٣٩". وتقوم المنشأة بعرض أى بنود مجمعة متصلة بالأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والمبوبة كمحتفظ بها لغرض البيع ثم إثباتها فى الدخل الشامل الآخر.

٣٩-إذا كانت المجموعة الجارى التخلص منها عبارة عن شركة تابعة تم شراؤها مؤخراً وتستوفى الشروط اللازمة لتبويبها كمحتفظ بها لغرض البيع عند الشراء (راجع الفقرة "١١") عندئذ يصبح الإفصاح عن أهم الأصول والالتزامات غير مطلوب.

٤٠-لا تقوم المنشأة بإعادة تبويب أو إعادة عرض المبالغ التى تم عرضها بالنسبة للأصول غير المتداولة أو الأصول والالتزامات التى تتألف منها المجموعات الجارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع فى قوائم المركز المالي فى الفترات السابقة.

إفصاحات إضافية

٤١-على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فى الفترة التى يتم فيها إما تصنيف الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) كأصل محتفظ به لغرض البيع أو بيعه:

(أ) بيان بالأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها).

(ب) بيان بوقائع البيع وظروفه، أو الوقائع والظروف التى أدت إلى التصرف المتوقع، والوسيلة والتوقيت المتوقعين للتصرف المذكور.

(ج) الأرباح أو الخسائر المعترف بها طبقاً لنص الفقرات من "٢٠" إلى "٢٢" والبند الذي يتضمن تلك الأرباح والخسائر فى قائمة الدخل، وهذا فى حالة ما لم تكن تلك الأرباح والخسائر معروضة بشكل مستقل فى صلب قائمة الدخل.

(د) إن أمكن، القطاع الذي يعرض فيه الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) والمعروض طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤١).

٤٢-فى حالة سريان أى من الفقرة "٢٦" أو الفقرة "٢٩"، على المنشأة الإفصاح فى فترة اتخاذ القرار بتغيير خطة بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها)، عن بيان بالوقائع والظروف التى تؤدى إلى اتخاذ القرار وأثر هذا القرار على نتائج العمليات فى الفترة المعروضة وعن أية فترات سابقة عليها تم عرضها.

ملحق (أ)

إرشادات التطبيق

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) ولكنها لا تمثل جزءاً منه .

الإتاحة الفورية للبيع (الفقرة "٧")

حتى يكون الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مؤهلاً للتبويب على أنه محتفظ به بغرض للبيع، يجب أن يتوفر للبيع الفورى فى وضعه الحالي رهناً فقط بشروط عادية ومألوفة فيما يخص مبيعات تلك الأصول (أو المجموعات الجارى التخلص منها) (الفقرة "٧"). ويتوفر الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) للبيع الفورى إذا كان لدى المنشأة حالياً النية والقدرة على نقل الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) إلى مشترٍ معين فى وضعه الحالي. وتوضح الأمثلة من (١) إلى (٣) الحالات التى يتم فيها استيفاء أو عدم استيفاء الشروط الواردة فى الفقرة "٧".

المثال (١)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع مبنى مقرها الرئيسى وقد بدأت إجراءات لتحديد المشترى.

(أ) تنوى المنشأة تحويل المبنى إلى مشترٍ معين بعد إخلائه. ويكون الوقت اللازم لإخلاء المبنى عادى ومألوف لمبيعات مثل تلك الأصول. ويتم استيفاء الشرط الوارد فى الفقرة "٧" فى تاريخ الالتزام بالخطة.

(ب) ستستمر المنشأة باستخدام المبنى حتى تستكمل إنشاء مبنٍ جديد لمقرها الرئيسى. ولا تنوى المنشأة تحويل المبنى القائم إلى مشترٍ معين إلا بعد أستكمال إنشاء المبنى الجديد (أو إخلاء المبنى القائم). ويدل التأخير فى وقت تحويل المبنى القائم الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن المبنى غير متاح للبيع الفورى. وبالتالي لا يستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" إلا بعد استكمال إنشاء المبنى الجديد، حتى لو تم الحصول مبكراً على التزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلى للمبنى القائم.

المثال (٢)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع خط تصنيع وبدأت إجراءات لتحديد مشترٍ. وفى تاريخ الالتزام بالخطة، يوجد قائمة لطلبيات عملاء غير مكتملة.

(أ) تنوى المنشأة بيع خط التصنيع مع عملياته. وسيتم تحويل أى طلبيات عملاء غير مكتملة فى تاريخ البيع إلى المشترى. ولن يؤثر تحويل طلبيات العملاء غير المكتملة فى تاريخ البيع على توقيت تحويل الخط. وسيتم أستيفاء الشرط الوارد فى الفقرة "٧" فى تاريخ الالتزام بالخطة.

(ب) تنوى المنشأة بيع خط التصنيع، ولكن دون عملياته ولا تنوى المنشأة تحويل الخط إلى مشترٍ معين إلا بعد إيقاف جميع عمليات الخط وإلغاء قائمة طلبيات العملاء غير المكتملة. ويدل التأخير فى وقت تحويل الخط الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن الخط غير متوفر للبيع الفورى. وبالتالي لا يستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" إلا بعد ايقاف عمليات الخط، حتى لو تم الحصول مبكراً على التزام شراء مؤكد للتحويل المستقبلى للخط.

المثال (٣)

أستحوذت منشأة عن طريق تنفيذ الرهن على عقارات تشمل أرض مبانى تنوى بيعها.

(أ) لا تنوى المنشأة تحويل العقارات إلى مشترٍ معين إلا بعد إنتهائها من أعمال التجديد لزيادة قيمة بيع العقارات. ويدل التأخير فى وقت تحويل العقارات الذي تحدده المنشأة (البائع) بأن العقارات غير متوفرة للبيع الفورى. وبالتالي لا تستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧" إلا بعد أستكمال أعمال التجديد.

(ب) بعد الانتهاء من أعمال التجديد وتبويب العقارات على أنها محتفظ بها لغرض البيع ولكن قبل الحصول على التزام مؤكد بالشراء، تدرك المنشأة الأضرار البيئية التى تحتاج لحلول. ولا زالت المنشأة تنوى بيع العقارات، إلا أن المنشأة ليس لديها القدرة على تحويل العقارات إلى مشترٍ معين إلا بعد إنجاز الحل. ويدل التأخير فى وقت تحويل العقارات الذي يحدده آخرون قبل الحصول على التزام مؤكد بالشراء بأن العقارات غير متوفرة للبيع الفورى. وبالتالي لا تستوفى الشرط الوارد فى الفقرة "٧". ويتم إعادة تبويب العقارات على أنها محتفظ بها ومستخدمة وفقاً للفقرة "٢٦".

استكمال بيع متوقع خلال سنة واحدة (الفقرة "٨")

المثال (٤)

حتى يكون بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مؤهلاً للتبويب على أنه محتفظ به لغرض البيع، يجب أن يكون البيع متوقعاً جداً الفقرة "٧"، ويجب أن يتوقع أن

يكون نقل ملكية الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) مؤهلاً للإعتراف به كبيع مكتمل خلال سنة واحدة الفقرة "٨". ولا يتم أستيفاء ذلك الشرط فى الحالات التالية، على سبيل المثال:

(أ) منشأة هى عبارة عن شركة تأجير وتمويل تحتفظ بمعدات لغرض البيع أو التأجير توقفت عن تأجيرها مؤخراً ولم يتم تحديد الشكل النهائى لمعاملة مستقبلية (بيع أو تأجير).

(ب) منشأة ملتزمة بخطة " لبيع " عقار قيد الاستخدام، وتتم المحاسبة عن تحويل العقار على أنه بيع مع إعادة إستئجار تمويلي.

استثناءات من الشرط الوارد فى الفقرة "٨"

يطبق الإستثناء من متطلب السنة الواحدة الوارد فى الفقرة "٨" فى حالات محدودة سيتم فيها تمديد (أو أنه تم تمديد) الفترة المطلوبة لإستكمال بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) بسبب أحداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وتم استيفاء شروط محددة (الفقرتين "٩" و"ب ١"). وتوضح الأمثلة من ٥ إلى ٧ تلك الحالات.

المثال (٥)

منشأة فى مجال صناعة توليد الطاقة ملتزمة بخطة ما لبيع مجموعة جارى التخلص منها تمثل حصة كبيرة من عملياتها المنتظمة. ويتطلب البيع موافقة هيئة رقابية من الممكن أن تمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحده. ولا يمكن البدء بالإجراءات اللازمة للحصول على تلك الموافقة إلا بعد معرفة المشترى والحصول على التزام مؤكد بالشراء. إلا أن التزام الشراء المؤكد يكون متوقعاً جداً خلال سنة واحدة. فى هذه الحالة، تكون الشروط الواردة فى الفقرة "ب ١ (أ) " قد تم استيفاءها للاستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة فى الفقرة "٨".

المثال (٦)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع خط تصنيع فى وضعه الحالي وتبويب الخط على أنه محتفظ به لغرض البيع فى ذلك التاريخ. وبعد الحصول على التزام مؤكد بالشراء، تكشف فحص المشترى للأصول الأضرار البيئية التى لم يعلم بوجودها مسبقاً. والمنشأة مطالبة من قبل المشترى بإصلاح الضرر مما سيمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع لأكثر من سنة واحدة. إلا أن المنشأة بدأت بإجراءات لإصلاح الضرر، ومن المحتمل جداً حدوث إصلاح مرض للأضرار. وفى هذه الحالة، تكون الشروط الواردة فى الفقرة "ب ١ (أ) " قد تم استيفاؤها للأستثناء المعين من متطلب السنة الواحدة فى الفقرة "٨".

المثال (٧)

منشأة ملتزمة بخطة ما لبيع الأصل غير المتداول وتصنيف الأصل على أنه محتفظ بـه لغـرض البيع فى ذلك التاريخ.

(أ) خلال فترة السنة الواحدة الأولية، تدهورت أوضاع السوق التى كانت قائمة فى تـاريخ تبويب الأصل مبدئياً على أنه محتفظ به لغرض البيع، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصـل بحلول نهاية الفترة. وخلال تلك الفترة، عرضت الأصل للبيـع لكنهـا لـم تتـسلم أى عروض معقولة لشراء الأصل، ورداً على ذلك قامت بتخفـيض الـسعر. واسـتمر التداول النشط للأصل بسعر معقول نظراً للتغير فى أوضاع الـسوق، لـذلك تعتبـر الشروط الواردة فى الفقرتين "٧" و"٨" قد تم استيفاؤها وفى تلك الحالـة، يـتم أيـضاً أستيفاء الشروط الواردة فى فقرة "ب ١ (ج) " للاستثناء المعين مـن متطلـب الـسنة الواحدة فى الفقرة "٨". وفى نهاية فترة السنة الأولية، يبقى الأصل مبوبـاً علـى أنـه محتفظ به لغرض البيع.

(ب) خلال فترة السنة التالية، تدهورت أوضاع السوق أكثر، ولا يتم بيـع الأصـل بحلـول نهاية تلك الفترة. وتعتقد المنشأة بأن أوضاع السوق سوف تتحسن ولـم تخفـض مـن سعر الأصل أكثر. ويستمر الإحتفاظ بالأصل على أنه لغرض البيع، ولكن بسعر يزيد عن قيمته العادلة الحالية. وفى تلك الحالة، يدل عدم تخفيض السعر بأن الأصـل غيـر متوفر للبيع الفورى كما تقتضي الفقرة "٧". بالإضافة لذلك تتطلب الفقرة "٨" أيضاً أن يتم تسويق الأصل بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية. لذلك تكون الـشروط الواردة فى الفقرة "ب ١ (ج) " لم يتم استيفاؤها للإستثناء المعين مـن متطلـب الـسنة الواحدة فى الفقرة "٨". ويتم إعادة تبويب الأصل على أنـه محـتفظ بـه ومـستخدم وفقاً للفقرة "٢٦".

تحديد ما إذا كان قد تم التنازل عن الأصل

تحدد الفقرتان "١٣" و"١٤" من هذا المعيار متطلبات معاملة الأصول على أنها متوقفـة ويوضـح المثال (٨) متى لا يتم توقف الأصل.

المثال (٨)

منشأة تتوقف عن استخدام ورشة التصنيع لأن الطلب على منتجاتها انخفض. إلا أنه تتم المحافظة على الورشة فى حالة قابلة للتشغيل ومن المتوقع أن يعاد استخدامها إذا ارتفع مستوى الطلب. لا تعتبر الورشة على أنها تم توقفها.

عرض العملية غير المستمرة التى تم توقفها

لغرض تمنع الفقرة "١٣" من هذا المعيار تبويب الأصول التى سيتم توقفها على أنها محتفظ بها لغرض البيع. لكن إذا كانت الأصول التى سيتم توقفها عبارة عن خط رئيسى من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات، يتم إثباتها فى العمليات غير المستمرة فى التاريخ الذي يتم فيه توقفها ويوضح المثال (٩) هذا الأمر.

المثال (٩)

قررت منشأة معينة فى مايو٢٠١٦ إيقاف جميع معامل القطن التى تمتلكها، والتى تشكل خطا رئيسياً من الأعمال. ويتوقف العمل بأكمله فى معامل القطن خلال السنة المنتهية فى ٢٠١٧/٦/٣٠. فى القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٢٠١٦/٦/٣٠، يتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على أنها عمليات مستمرة. وفى القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٢٠١٧/٦/٣٠، تتم معاملة النتائج والتدفقات النقدية لمعامل القطن على إنها عمليات غير مستمرة وتقدم المنشأة الإفصاحات التى تقتضيها الفقرتان "٣٣" و"٣٤" من هذا المعيار.

توزيع خسارة الاضمحلال فى مجموعة جارى التخلص منها

تقتضي الفقرة "٢٣" من هذا المعيار أن تؤدى خسارة اضمحلال القيمة (أو أى مكسب لاحق) معترف به لمجموعة معينة جارى التخلص منها إلى تخفيض (أو زيادة) الرصيد الدفترى للأصول غير المتداولة فى المجموعة التى تندرج ضمن نطاق متطلبات القياس لمعايير المحاسبة المصرية، بترتيب التوزيع المبين فى الفقرتين "١٠٤" و"١٢٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ويوضح المثال (١٠) توزيع خسارة الاضمحلال فى مجموعة جارى التخلص منها.

المثال (١٠)

منشأة تخطط للتصرف فى مجموعة من أصولها (كبيع أصول). وتشكل الأصول مجموعة جارى التخلص منها، ويتم قياسها كما يلي:

	الرصيد الدفترى فى نهاية الفترة المالية قبل تبويب الأحتفاظ بغرض البيع	**الرصيد الدفترى الذي تم إعادة قياسه مباشرة قبل تبويب الأحتفاظ بغرض البيع**
الشهرة	١,٥٠٠	١,٥٠٠
الأصول الثابتة (المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها)	٤,٦٠٠	٤,٠٠٠
الأصول الثابتة (المسجلة بسعر التكلفة)	٥,٧٠٠	٥,٧٠٠
المخزون	٢,٤٠٠	٢,٢٠٠
الأصول المالية المتاحة لغرض البيع	١,٨٠٠	١,٥٠٠
المجموع	١٦,٠٠٠	١٤,٩٠٠

- تعترف المنشأة بخسارة قيمتها ١,١٠٠ (١٦,٠٠٠ – ١٤,٩٠٠) مباشرة قبل تصنيف المجموعة الجارى التخلص منها على أنها محتفظ بها لغرض البيع.
- تقدر المنشأة القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع للمجموعة الجارى التخلص منها بقيمة ١٣,٠٠٠ ولأن المنشأة تقيس المجموعة الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع برصيدها الدفترى أو القيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع – أيهما أقل، تعترف المنشأة بخسارة الاضمحلال بقيمة ١,٩٠٠ (١٤,٩٠٠–١٣,٠٠٠) عند تصنيف المجموعة بشكل أولي على أنها محتفظ بها بغرض البيع.
- يتم توزيع خسارة الاضمحلال للأصول غير المتداولة التى تنطبق عليها متطلبات قياس معايير المحاسبة المصرية. لذلك لا يتم توزيع خسارة اضمحلال للمخزون والأصول المالية المتاحة لغرض البيع. ويتم توزيع الخسارة على الأصول الأخرى حسب ترتيب التوزيع الموضح فى الفقرتين "١٠٤" و"١٢٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

ويمكن توضيح التخصيص كما يلي:

	الرصيد الدفترى الذي تم إعادة قياسه مباشرة قبل تبويب الأحتفاظ لغرض البيع	**خسارة الاضمحلال الموزعة**	**الرصيد الدفترى بعد توزيع خسارة الاضمحلال**
الشهرة	١,٥٠٠	(١,٥٠٠)	٠
الأصول الثابتة (المسجلة بالمبالغ المعاد تقييمها)	٤,٠٠٠	(١٦٥)	٣,٨٣٥
الأصول الثابتة (المسجلة بسعر التكلفة)	٥,٧٠٠	(٢٣٥)	٥,٤٦٥
المخزون	٢,٢٠٠	–	٢,٢٠٠
الأصول المالية المتاحة لغرض البيع	١,٥٠٠	–	١,٥٠٠
المجموع	١٤,٩٠٠	(١,٩٠٠)	١٣,٠٠٠

أولاً– تخفض خسارة الاضمحلال أى مبلغ للشهرة ثم يتم توزيع الخسارة المتبقية للأصول الأخرى على أساس تناسبى على الرصيد الدفترى لتلك الأصول.

عرض العمليات غير المستمرة فى قائمة الدخل

تقتضي الفقرة "٣٣" من هذا المعيار من المنشأة الإفصاح عن مبلغ واحد فى قائمة الدخل مع تحليل فى الإيضاحات أو قسم من قائمة الدخل للعمليات غير المستمرة منفصلاً عن العمليات المستمرة. ويوضح المثال (١١) كيف يمكن استيفاء هذه المتطلبات.

المثال (١١)

شركة س ص – قائمة الدخل للسنة المنتهية فى ٢٠١٧/٦/٣٠ (يوضح تصنيف المصروفات حسب وظيفتها)

	٢٠١٧	٢٠١٦
العمليات المستمرة		
الإيراد	×	×
تكلفة المبيعات	(×)	(×)
إجمالي الربح	×	×
إيرادات أخرى	×	×
تكاليف التوزيع	(×)	(×)
مصاريف إدارية	(×)	(×)
مصاريف أخرى	(×)	(×)
تكاليف التمويل	(×)	(×)
أرباح من الشركات الشقيقة	×	×
الربح قبل الضريبة	×	×
ضريبة الدخل	(×)	(×)
ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
العمليات غير المستمرة		
ربح الفترة من العمليات غير المستمرة (أ)	×	×
ربح الفترة	×	×
أصحاب حقوق الملكية فى الشركة الأم		
ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
ربح الفترة من العمليات غير المستمرة	×	×
ربح الفترة الخاص بأصحاب حقوق ملكية الشركة الأم	×	×
أصحاب الحصص غير المسيطرة		
ربح الفترة من العمليات المستمرة	×	×
ربح الفترة من العمليات غير المستمرة	×	×
ربح الفترة الخاص بأصحاب الحصص غير المسيطرة	×	×
ربح الفترة	×	×

(أ) يتم الإفصاح عن التحليلات المطلوبة فى الإيضاحات .

عرض الأصول غير المتداولة أو المجموعات الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع

تتطلب الفقرة "٣٨" من هذا المعيار من المنشأة عرض الأصل غير المتداول المبوب على أنه محتفظ به لغرض البيع وأصول المجموعة الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل عن الأصول الأخرى فى قائمة المركز المالي. كما يتم أيضاً عرض التزامات المجموعة الجارى التخلص منها والمبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى فى قائمة المركز المالي. ولا يتم مقاصة هذه الأصول والالتزامات ويتم عرضها كمبلغ واحد. ويوضح المثال (١٢) هذه المتطلبات.

المثال (١٢)

فى نهاية عام ٢٠١٧/٢٠١٦ قررت المنشأة التصرف بجزء من أصولها (والالتزامات المرتبطة بها بشكل مباشر). ويتخذ التصرف، الذي يستوفى الشروط الواردة فى الفقرتين "٧" و"٨" ليتم تبويبه على أنه محتفظ به لغرض البيع، شكل مجموعتين جارى التخلص منهما، على النحو التالي:

	المبلغ المسجل بعد تبويب الإحتفاظ بغرض البيع	
	مجموعة جارى التخلص منها (١)	**مجموعة جارى التخلص منها (٢)**
أصول ثابتة	٤,٩٠٠	١,٧٠٠
أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل	١,٤٠٠ [(أ)]	–
الالتزامات	(٢,٤٠٠)	(٩٠٠)
صافي القيمة الدفترية للمجموعة الجارى التخلص منها	٣,٩٠٠	٨٠٠

تعرض المجموعات الجارى التخلص منها المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع فى قائمة المركز المالي على النحو التالي:

(أ) تم الأعتراف بمبلغ ٤٠٠ متعلق بهذه الأصول مباشرة فى بنود قائمة الدخل الشامل الآخر.

	٢٠١٧/٢٠١٦	٢٠١٦/٢٠١٥
الأصول		
الأصول غير المتداولة		
(أ)	×	×
(ب)	×	×
(ج)	×	×
	×	×
الأصول المتداولة		
(د)	×	×
(هـ)	×	×
	×	×
الأصول غير المتداولة المبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع	٨,٠٠٠	–
	×	×
مجموع الأصول	×	×
حقوق الملكية والالتزامات		
حقوق الملكية الخاصة بأصحاب حقوق الملكية فى الشركة الأم		
(و)	×	×
(ز)	×	×
المبالغ المعترف بها مباشرة ضمن بنود الدخل الشامل الآخر ومتراكم بحقوق الملكية المتعلقة بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع	٤٠٠	–
	×	×
حقوق غير ذوى السيطرة	×	×
مجموع حقوق الملكية	×	×
الالتزامات غير المتداولة		
(ح)	×	×
(ط)	×	×
(ى)	×	×
	×	×

	٢٠١٧/٢٠١٦		٢٠١٦/٢٠١٥
الالتزامات المتداولة			
(ك)	×		×
(ل)	×		×
(م)	×		×
	×		×
الالتزامات المرتبطة مباشرة بالأصول غير المتداولة المبوبة على أنها محتفظ بها بغرض البيع	٣,٣٠٠		–
	×		×
مجموع الالتزامات	×		×
مجموع حقوق الملكية والالتزامات	×		×

لا تنطبق متطلبات عرض الأصول (أو المجموعات الجارى التخلص منها) المبوبة على أنها محتفظ به الغرض البيع فى نهاية الفترة المالية بأثر رجعى. لذلك لا يتم إعادة عرض قائمة المركز المالي المقارنة لأي فترات سابقة.

قياس وعرض الشركات التابعة المقتناه بهدف إعادة البيع والمبوبة على إنها محتفظ بها لغرض البيع

لا يتم إعفاء الشركة التابعة المقتناه بهدف البيع من التجميع وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) ولكن إذا أستوفت الشروط الواردة فى الفقرة "١١"، فإنه يتم عرضها كمجموعة جارى التخلص منها مبوبة على أنها محتفظ بها لغرض البيع. ويوضح المثال (١٣) هذه المتطلبات.

مثال (١٣)

استحوذت المنشأة (أ) على المنشأة (ح) التى هى شركة قابضة ذات شركتين تابعتين، ق١ وق٢. وتم الاستحواذ على الشركة التابعة ق٢ بهدف بيعها وهي تستوفى شروط تصنيفها على أنها محتفظ بها لغرض البيع. ووفقاً للفقرة "٣٢ (ج) "، تكون الشركة التابعة ق٢ أساساً هى أيضاً عملية غير مستمرة.

إن القيمة العادلة المقدرة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع للشركة التابعة ق٢ هى ١٣٥ وتحاسب المنشأة (أ) عن الشركة التابعة ق٢ كما يلي:

* تقيس الشركة (أ) مبدئياً الالتزامات القابلة للتحديد الخاصة بالشركة التابعة ق٢ بالقيمة العادلة، مثلاً ٤٠.

* تقيس الشركة (أ) مبدئياً الأصول المشتراة بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع الخاصة بالشركة التابعة ق٢ مثلاً ١٣٥ زائد القيمة العادلة للالتزامات القابلة للتحديد ٤٠ أى ١٧٥.

و* فى نهاية الفترة المالية، تعيد الشركة (أ) قياس المجموعة الجارى التخلص منها بتكلفتها أو قيمتها العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع – إيهما أقل مثلاً ١٣٠. ويتم إعادة قياس الالتزامات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعمول بها مثلاً ٣٥. ويتم قياس إجمالي الأصول بما يلي: ١٣٠ + ٣٥ أى ١٦٥.

* فى نهاية الفترة المالية تعرض الشركة (أ) الأصول والالتزامات بشكل منفصل عن الأصول والالتزامات الأخرى فى قوائمها المالية المجمعة كماهو موضح فى المثال (١٢).

و* فى قائمة الدخل، تعرض الشركة (أ) مجموع الربح أو الخسارة بعد الضريبة للشركة التابعة ق٢، الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند إعادة القياس اللاحق للشركة التابعة ق٢ التى تساوي إعادة القياس لمجموعة التصرف من ١٣٥ إلى ١٣٠.

وغير مطلوب التحليل الإضافى للأصول والالتزامات أو التغير فى قيمة المجموعة الجارى التخلص منها.

ملحق (ب)

ملحق تطبيقى

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

تمديد الفترة المطلوبة لإكمال عملية البيع

ب ١ – كماهو مشار في الفقرة "٩"، لا يمنع تمديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع تبويب الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) على أنه محتفظ بها لغرض البيع إذا نتج التأخير عن احداث أو ظروف خارج سيطرة المنشأة وإذا كانت توجد أدلة كافية بأن المنشأة ستظل ملتزمة بخطتها لبيع الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها). لذلك فإن الاستثناء من متطلب السنة الواحدة في الفقرة "٨" ينطبق في الحالات التالية التي تنشأ فيها مثل هذه الأحداث أو الظروف:

(أ) في تاريخ إلزام المنشأة نفسها بخطة لبيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) تتوقع بشكل معقول بأن الآخرين (ليس المشترى) سيفرضون شروطاً على نقل الأصل (أو المجموعة الجارى التخلص منها) بما يؤدى إلى تحديد الفترة المطلوبة لإكمال البيع.

و(١) لا يمكن البدء بالإجراءات الضرورية للوفاء بتلك الشروط إلى أن يتم الحصول على التزام شراء مؤكد.

و (٢) إن التزام الشراء المؤكدهو عالى التوقع خلال سنة واحدة.

(ب) تحصل المنشأة على التزام شراء مؤكد، ونتيجة لذلك يفرض المشترى أو آخرون بطريقة غير متوقعة شروطاً على نقل الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوبة مسبقاً على أنه محتفظ به لغرض البيع مما سوف يمدد الفترة المطلوبة لإكمال البيع.

و (١) تم اتخاذ الاجراءات اللازمة في الوقت المناسب للوفاء بالشروط.

و (٢) يتوقع إيجاد حل ملائم لعوامل التأخير.

(ج) خلال فترة السنة الأولى، تنشأ ظروف اعتبرت سابقاً غير محتملة، ونتيجة لذلك لا يتم بيع الأصل غير المتداول (أو المجموعة الجارى التخلص منها) المبوب سابقاً على أنه محتفظ به لغرض البيع في نهاية تلك السنة.

و(١) اتخذت المنشأة خلال فترة السنة الأولى إجراءات ضرورية لمواجهة التغيير في الظروف.

و(٢) يتم تداول الأصل غير المتداول (المجموعة الجارى التخلص منها) بشكل نشط وبسعر معقول، في ضوء التغيير في الظروف.

و (٣) يتم تلبية الشروط الواردة في الفقرتين "٧" و"٨"

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤)

الاستثمار العقارى

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤)

الاستثمار العقاري

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤)

الاستثمار العقاري

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية والإفصاحات المطلوبة بشأنها.

نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار على الاعتراف والقياس والإفصاح عن الاستثمارات العقارية.

٣- يطبق هذا المعيار ضمن أمور أخرى على قياس الإستثمارات العقارية المؤجرة تأجيراً تشغيلياً فى القوائم المالية للمؤجر.

٤- لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥) الزراعة).

و(ب) حقوق التعدين والتنقيب واستخراج المعادن مثل البترول والغازات الطبيعية وغيرها من الموارد غير المتجددة.

تعريفات

٥- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

القيمة الدفترية: هى القيمة التى يظهر بها الأصل فى قائمة المركز المالي.

التكلفة: هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوعة أو القيمة العادلة لمدفوعات أخرى قدمت من أجل الحصول على الأصل من أجل إقتنائه أو إنشائه أو القيمة التى تنسب لهذا الاصل عند الاعتراف الاولى طبقاً للشروط المحددة لمعيار آخر من معايير المحاسبة المصرية، على سبيل المثال معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) المدفوعات المبنية على أسهم.

القيمة العادلة: هى السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

الاستثمارات العقارية: هى عقارات (أراضى أو مبانى – أو جزء من مبنى – أو كليهما) محتفظ بها من المالك لتحقيق إيجار أو ارتفاع فى قيمتها أو كليهما وليست:

(أ) للاستخدام فى الانتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإداري.

أو(ب) للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

العقارات المشغولة بمعرفة المالك: هى عقارات محتفظ بها من المالك للاستخدام فى الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية.

صندوق الاستثمار العقارى: هو صندوق استثمار مغلق يصدر وثائق مقابل استثمارات الصندوق فى الاصول العقارية من اراض وعقارات مبنية وغيرها من الاصول التى تضمن حدا معينا من السيولة.

٦ – ملغاة.

٧- يحتفظ بالاستثمارات العقارية لتحقيق إما إيجاراً أو إرتفاعاً فى قيمتها أو كليهما، ولهذا فإن الاستثمارات العقارية تولد تدفقات نقدية مستقلة بدرجة كبيرة عن الأصول الأخرى للمنشأة مما يميز الاستثمارات العقارية عن العقارات التى يشغلها المالك، و أما إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات (أو استخدام العقار للأغراض الإدارية) فإنه يحقق تدفقات نقدية لا ترجع فقط للعقار ولكن أيضاً للأصول الأخرى المستخدمة فى الإنتاج أو مراحل التوريد، و يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة على الأصول التى يشغلها المالك.

٨- ومن أمثلة الاستثمارات العقارية ما يلي:

(أ) الأرض المحتفظ بها بهدف تحقيق إرتفاع فى قيمتها على المدى البعيد وليس بغرض البيع فى المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

(ب) الأرض المحتفظ بها لغرض مستقبلى غير محدد فى الوقت الحاضر. (تعتبر الأرض محتفظ بها بقصد زيادة قيمتها إذا لم تكن المنشأة قد قررت أنها سوف تستخدم الأرض إما على هيئة عقارات مشغولة بمعرفة المالك وإما لغرض البيع فى المدى القريب ضمن النشاط المعتاد للمنشأة).

(ج) مبنى تملكه المنشأة ويتم تأجيره بموجب عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.

(د) مبنى خال ولكنه محتفظ به كى يؤجر بموجب عقد إيجار تشغيلي واحد أو أكثر.

(هـ) عقار تم أنشاؤه أو تحسينه من أجل أستخدامه كأستثمار عقارى فى المستقبل.

٩- فيما يلي أمثلة لبنود لاتعتبر استثمارات عقارية ومن ثم تقع خارج نطاق هذا المعيار:

(أ) عقارات محتفظ بها لغرض البيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة أو ضمن عملية الإنشاء والتطوير، (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢)). على سبيل المثال، عقارات مقتناة فقط بغرض التصرف اللاحق فيها فى المستقبل القريب أو لتطويرها وإعادة بيعها.

(ب) عقارات تنشأ أو تطور نيابة عن الغير (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨)).

(ج) العقارات المشغولة بمعرفة المالك، راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)، متضمنة (ضمن بنود أخرى) العقارات المحتفظ بها للتطوير فى المستقبل والاستخدام اللاحق كعقار يشغله المالك أو العقارات التى يشغلها العاملون (سواء كانوا يدفعون أو لا يدفعون إيجاراً بأسعار السوق) أو العقارات التى يشغلها مالكها فى انتظار التصرف فيها.

(د) ملغاة.

(هـ) العقارات التى يتم تأجيرها للغير إيجاراً تمويلياً.

١٠- تتضمن بعض العقارات جزءاً يحتفظ به لتحصيل إيجار أو بقصد ارتفاع فى قيمته وجزء آخر يحتفظ به لاستخدامه فى إنتاج البضائع وتوريد السلع والخدمات أو لأغراض إدارية، فإذا أمكن بيع هذه الأجزاء منفصلة (أو تأجيرها منفصلة)، تحاسب المنشأة عن هذه الأجزاء بشكل منفصل وفى حالة عدم إمكانية بيع هذه الأجزاء منفصلة عندئذ فإن العقار يعد استثماراً عقارياً فقط إذا كان هناك جزءاً غير هام منه يحتفظ به لاستخدامه فى إنتاج أو توريد السلع والخدمات أو لأغراض إدارية.

١١-وفى بعض الأحوال تقدم المنشأة خدمات إضافية لساكني أحد عقاراتها، وفى مثل هذه الأحوال تعامل المنشأة هذا العقار كاستثمار عقارى إذا كانت هذه الخدمات عنصراً غير هام نسبياً من الاتفاق بصفة عامة. ومثال على ذلك عندما يوفر مالك مبنً إدارى خدمات الأمن والصيانة للمستأجرين الذين يشغلون المبنى.

١٢-وفى أحيان أخرى تكون الخدمات المقدمة عنصراً أكثر أهمية. فعلى سبيل المثال إذا امتلكت منشأة فندقاً وأدارته فإن الخدمات التى تقدم للنزلاء تعد عنصراً هاماً من الاتفاق العام. وعلى هذا فإن الفندق الذي يديره المالك يعد عقاراً مشغولاً بمعرفة المالك أكثر من كونه استثماراً عقارياً.

١٣-قد يكون من الصعب تحديد مدى أهمية الخدمات الإضافية للدرجة التى تجعل العقار غير مؤهل ليكون استثماراً عقارياً. على سبيل المثال فإن مالك الفندق قد ينقل أو يفوض بعض المسئوليات أحياناً للغير بموجب عقد إدارة، وشروط عقود الإدارة هذه تتباين وتختلف بصورة واسعة، فيمكن للمالك تفويض الغير للقيام ببعض الأعمال اليومية مع الاحتفاظ بمسئولياته عن التدفقات النقدية الناشئة عن تشغيل الفندق.

١٤–يحتاج الأمر إلى الحكم والتقدير لتحديد ما إذا كان العقار يعد استثماراً عقارياً. وتضع المنشأة مقاييس وقواعد تمكنها من الوصول إلى هذا التقدير بأسلوب يتسم بالثبات والانتظام طبقاً لتعريف الاستثمار العقارى ومع الاسترشاد بالفقرات من "٧" إلى رقم "١٣"، وتتطلب الفقرة "٧٥ (ج)" من المنشأة أن تفصح عن الشروط التى سارت عليها عندما يصعب تصنيف العقار.

١٥–فى بعض الأحيان تمتلك المنشأة أصلا تؤجره للشركة الأم أو لشركة شقيقة حيث تقوم هذه الشركة أو تلك بشغله ولايعد هذا العقار استثماراً عقارياً فى القوائم المالية المجمعة التى تشمل الشركتين، وذلك لأن العقار مشغول من مالكه من وجهة نظر المجموعة ككل. ومع ذلك من وجهة نظر المنشأة الفردية التى تملكه يعد هذا العقار استثماراً عقارياً إذا اتفق مع التعريف الوارد فى الفقرة "٥" وعلى هذا فإن المؤجر يعامل هذا العقار كاستثمار عقارى فى القوائم المالية الخاصة به.

الاعتراف

١٦–يجب أن يتم الاعتراف بالاستثمار العقارى كأصل فقط فى الحالات الآتية:

(أ) عندما يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمار العقارى إلى المنشأة.

و(ب) عندما يمكن قياس تكلفته بصورة يعتمد عليها.

١٧–تقوم المنشأة طبقاً لمبدأ الاعتراف هذا بتقييم جميع تكاليف الاستثمارات العقارية عند تكبدها وتتضمن هذه التكاليف ما تم تكبده مبدئياً لاقتناء الاستثمار العقارى وكذلك التكاليف التى تم تكبدها فيما بعد للإضافة لهذا العقار أو لاستبدال أجزاء منه أو لخدمته.

١٨– طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد فى الفقرة "١٦" لا تقوم المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية لأي استثمار عقارى بتكاليف الخدمة اليومية لهذا العقار، بل يتم الاعتراف بهذه التكاليف فى الارباح أو الخسائر كما تم تكبدها. وتتمثل تكاليف الخدمة اليومية للعقار بشكل رئيسى فى تكلفة العمالة والمواد المستهلكة وقد تتضمن تكاليف الأجزاء البسيطة ويكون الغرض من هذه النفقات إصلاح وصيانة العقار.

١٩–قد يتم اقتناء أجزاء من الاستثمارات العقارية من خلال الاستبدال، على سبيل المثال، قد تكون الحوائط الأصلية قد استبدلت بحوائط داخلية وطبقاً لمبدأ الاعتراف تقوم المنشأة

بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية للاستثمار العقارى بتكلفة استبدال جزء من استثمار عقارى قائم عند تكبد هذه التكلفة فى حالة استيفاء شروط الاعتراف، ويتم استبعاد القيمة الدفترية من الدفاتر لهذه الأجزاء التى تم استبدالها طبقاً لأحكام الإستبعاد من الدفاتر الواردة فى هذا المعيار.

القياس عند الاعتراف الاولى

٢٠-**يقاس الاستثمار العقاري أولياً بتكلفته ويجب أن يتضمن القياس الأولى تكاليف المعاملات.**

٢١-تكلفة شراء استثمار عقارى تشمل ثمن الشراء وأية نفقات مباشرة متعلقة به، والتى تشمل على سبيل المثال، الأتعاب المهنية للخدمات القانونية وضرائب نقل الملكية وغيرها من تكلفة المعاملة.

٢٢-**ملغاة.**

٢٣-لا تضاف إلى تكلفة الاستثمار العقاري ما يلي:

(أ) تكاليف التجارب الأولى (إلا إذا كانت لازمة وضرورية لجعل العقار صالحاً للتشغيل بالأسلوب الذي تنويه الإدارة).

أو (ب) خسائر التشغيل الأولى التى تتكبدها المنشأة قبل أن يحقق الاستثمار العقارى معدلات الإشغال المخططة له.

أو (ج) الكميات غير المسموح بها للمواد المهدرة أو العمالة أو غيرها من التكاليف المستخدمة فى إنشاء العقار أو تطويره.

٢٤-إذا تم تأجيل سداد قيمة الاستثمار العقارى – تكون تكلفته هى المقابل لثمنه النقدي، ويتم الاعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وجملة المدفوعات على أنه مصروف فوائد خلال فترة السداد.

٢٥-**ملغاة**

٢٦-**ملغاة.**

٢٧-يجوز اقتناء استثمار عقارى أو أكثر مقابل أصل أو أكثر غير ذى طبيعة نقدية أو مزيج من الأصول ذات الطبيعة النقدية وغير ذات الطبيعة النقدية، وتتناول المناقشة التالية تبادل أحد الاصول غير ذات الطبيعة النقدية بغيره لكنها تطبق كذلك على جميع عمليات التبادل

المذكورة فى هذه الفقرة، ويتم قياس تكلفة أى استثمار عقارى بالقيمة العادلة إلا فى الحالات التالية:

(أ) افتقار عملية التبادل إلى الجوهر التجاري.

أو (ب) فى حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل الذي يتم الحصول عليه أو الأصل الذي يتم التنازل عنه بطريقة يعتمد عليها.

ويتم قياس الأصل المقتنى بهذه الطريقة حتى وإن لم تستطع المنشأة إستبعاد الأصل المتنازل عنه من الدفاتر على الفور، وإذا لم يتم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة تقاس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

٢٨-تحدد المنشأة ما إذا كان لمعاملة التبادل جوهر تجارى وذلك بالأخذ فى الاعتبار مدى التغيرات المتوقعة فى تدفقاتها النقدية نتيجة لهذه المعاملة، وتعتبر معاملة التبادل ذات جوهر تجارى فى الحالات الآتية:

(أ) اختلاف عناصر التدفقات النقدية للأصل الذي يتم الحصول عليه (المخاطر – التوقيت –القيمة) عن عناصر التدفقات النقدية للأصل الذي يتم تحويله.

أو (ب) إذا تغيرت قيمة جزء معين من عمليات المنشأة والذي يتأثر بمعاملة التبادل نتيجة لهذه المعاملة.

و (ج) إذا كان الفرق فى (أ) و (ب) هام نسبياً مقارنة بالقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولأغراض تحديد ما إذا كان لعملية التبادل جوهر تجارى فإن قيمة الجزء الخاص بعمليات المنشأة والذي يتأثر بهذه المعاملة سوف يعكس التدفقات النقدية بعد خصم الضرائب وتكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون قيام المنشأة بعمليات حسابية تفصيلية.

٢٩-يمكن قياس القيمة العادلة لأي أصل لا توجد له معاملات سوقية قابلة للمقارنة بطريقة يعتمد عليها فى الحالات التالية:

(أ) عدم وجود فروق جوهرية فى تقديرات القيمة العادلة للأصل.

أو (ب) إمكانية تقدير احتمال تنوع التقديرات بصورة معقولة واستخدامها فى تحديد القيمة العادلة، وإذا كانت المنشأة قادرة على تحديد القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها لأي أصل يتم الحصول عليه أو التنازل عنه، عندئذ تستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي يتم الحصول عليه أكثر وضوحاً.

القياس بعد الاعتراف الاولى

السياسات المحاسبية

٣٠- على المنشأة أن تطبق نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٥٦" من هذا المعيار كسياسة محاسبية وحيدة وعليها تطبيق هذه السياسة على جميع الاستثمارات العقارية، ويستثنى من ذلك صناديق الاستثمار العقاري الوارد تعريفها بالفقرة رقم (٥) والتي يجب ان تطبق نموذج القيمة العادلة (الفقرات من ٣٣ الى ٥٥).

٣١-ملغاة.

الإفصاح عن القيمة العادلة

٣٢- يتطلب هذا المعيار من كافة المنشآت تحديد قيمة عادلة للاستثمارات العقارية اما لاغراض القياس (إذا كانت صناديق استثمار عقارى تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو للإفصاح (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج التكلفة) على أساس تقييمها بواسطة مقيم مستقل حاصل على شهادة مهنية معترف بها ولديه خبرة حديثة بالمواقع وبالقطاعات الخاصة بالاستثمارات العقارية التى يتم تقييمها.

نموذج القيمة العادلة

٣٣-بعد الاعتراف الأولى، على صندوق الاستثمار العقارى أن يقيس جميع استثماراته العقارية بالقيمة العادلة، وذلك باستثناء الحالات الواردة بالفقرة رقم "٥٣".

٣٤-ملغاة.

٣٥-يعترف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغير فى القيمة العادلة للاستثمارات العقارية ضمن أرباح وخسائر الفترة التى نتجت فيها.

٣٦-ملغاه.

٣٧- ملغاه.

٣٨- ملغاه.

٣٩- ملغاه.

٤٠-عند قياس القيمة العادلة للاستثمار العقاري وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٤٥)، فإنه يجب على صندوق الاستثمار العقاري أن يتأكد من أن القيمة العادلة تعكس – من بين أمور أخرى – دخل الإيجار من عقود التأجير الحالية والافتراضات الأخرى التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير عقار استثماري في ظل ظروف السوق الحالية.

٤٠أ- عند استخدام مستأجر نموذج القيمة العادلة لقياس الاستثمار العقاري المحتفظ به كأصل حق استخدام، فإنه يجب قياس أصل حق الاستخدام بالقيمة العادلة، وليس العقار محل العقد.

٤١-يحدد المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الأساس للإثبات الأولي لتكلفة الاستثمار العقاري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام .وتتطلب الفقرة "٣٣" أن يتم إعادة قياس الاستثمار العقاري المحتفظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام عندما يكون ذلك لازما بالقيمة العادلة، إذا إختارت المنشأة نموذج القيمة العادلة .وعندما تكون دفعات الإيجار وفقاً لمعدلات السوق، فإن القيمة العادلة للاستثمار العقاري المحتفظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام عند الاقتناء، بعد طرح جميع دفعات الإيجار المتوقعة (بما في ذلك تلك المتعلقة بالالتزامات المثبتة) ، ينبغي أن تكون صفرا .وبالتالي، فإن إعادة قياس أصل حق الاستخدام من التكلفة وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) إلى القيمة العادلة وفقاً للفقرة "٣٣" (أخذاً في الحسبان المتطلبات الواردة في الفقرة "٥٠") ينبغي ألا ينشأ عنه أي مكسب أو خسارة أولية، ما لم يتم قياس القيمة العادلة في أوقات مختلفة .وهذا قد يحدث عند اختيار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الإثبات الأولي.

٤٢-ملغاه.

٤٣-ملغاه.

٤٤-ملغاه.

٤٥-ملغاه.

٤٦-ملغاه.

٤٧-ملغاه.

٤٨-فى حالات استثنائية، هناك دليل واضح عند قيام المنشأة باقتناء استثمار عقارى لأول مرة (أو عندما يصبح الأصل استثمارا عقارياً لأول مرة بعد اكتمال الإنشاء أو التطوير أو بعد التغيير فى الاستعمال) بأن نطاق تقديرات القيمة العادلة سوف يتسع بشكل كبير بدرجة تنفى فائدة الاعتماد على تقدير واحد أو منفرد للقيمة العادلة وذلك فى ظل وجود احتمالات متعددة يصعب تحديدها. وقد يشير هذا إلى أن القيمة العادلة للعقار لا يمكن تحديدها بشكل يعتمد عليه على أساس مستمر (راجع الفقرة "٥٣").

٤٩- ملغاه.

٥٠- عند تحديد القيمة العادلة لاستثمار ما لا تقوم المنشأة بتكرار إضافة الأصول أو الالتزامات والتي تم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي كأصل منفصل أو التزام منفصل. ومن أمثلة ذلك:

(أ) المعدات كالمصاعد وأجهزة التكييف والتى هى عادة جزء لا يتجزأ من المبنى وعادة ما يتم إدراجها ضمن الاستثمار العقاري بدلا من إثباتها منفصلة كأصول ثابتة.

(ب) إذا تم تأجير مكتب مفروش، فإن القيمة العادلة للمكتب تتضمن القيمة العادلة للأثاث لأن إيراد الإيجار يرتبط بالمكتب المفروش. وعندما تتضمن القيمة العادلة لاستثمار عقارى قيمة الأثاث فإن المنشأة لا تعترف بهذا الأثاث كأصل منفصل.

(ج) لا تتضمن القيمة العادلة للاستثمار العقاري أى إيراد من عقود إيجار تشغيلي مدفوع مقدما أو مستحق لان المنشأة تقوم بإثبات هذا الإيراد كأصل أو التزام منفصل.

(د) تعكس القيمة العادلة للاستثمار العقارى الخاضع للإيجار التدفقات النقدية المتوقعة (ويشمل ذلك الإيجار المحتمل المتوقع استحقاق سداده) وبالتالي إذا كان تقييم العقار مطروحا منه جميع المبالغ المتوقع سدادها، عندئذ يكون من الضرورى إعادة إضافة أى التزام إيجاري معترف به، وذلك للوصول للقيمة العادلة للاستثمار العقاري لأغراض المحاسبة.

٥١-ملغاه.

٥٢-في بعض الأحوال، تتوقع المنشأة أن القيمة الحالية لمدفوعاتها المرتبطة باستثمار عقاري (بخلاف المدفوعات المرتبطة بالتزامات معترف بها) سوف تتجاوز القيمة الحالية للمقبوضات النقدية ذات الصلة وعندئذ تستخدم المنشأة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة لتحديد ما إذا كانت المنشأة ستقوم بالاعتراف بالالتزام وكيفية قياس هذا الالتزام.

عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه

٥٣-هناك افتراض بأن صندوق الاستثمار العقارى لديه القدرة على تحديد القيمة العادلة للاستثمار العقارى بشكل يعتمد عليه وذلك بصفة مستمرة -فى حين أنه فى الظروف الاستثنائية -قد لايتحقق هذا الافتراض عندما يكون هناك دليل واضح على أنه عند قيام صندوق الاستثمار العقارى باقتناء الاستثمار العقاري لأول مرة (أو عندما يصبح الأصل

استثماراً عقاريا لأول مرة بعد الانتهاء من إنشاء أو تنمية أو بعد تغيير إستعماله) فإنه لا يمكن تحديد القيمة العادلة للاستثمار العقاري بدقة بصفة مستمرة ويحدث ذلك عندما – فقط عندما – تكون المعاملات السوقية المقارنة نادرة والتقديرات البديلة للقيمة العادلة (على سبيل المثال بناء على توقعات التدفقات النقدية المخصومة) ليست متاحة. وفى هذه الحالات يقيس صندوق الاستثمار العقارى ذلك الاستثمار العقاري باستخدام نموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠). وعلى ذلك فإنه يجب افتراض أن القيمة المتبقية للاستثمار العقاري تساوى صفراً، هذا وعلى المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) حتى التخلص من ذلك الاستثمار العقاري.

٥٣أ– بمجرد أن يصبح صندوق الاستثمار العقاري قادر على أن يقيس- بطريقة يمكن الاعتماد عليها – القيمة العادلة لاستثمار عقاري قيد التشييد كان يقاس سابقاً بالتكلفة، فإنه يجب عليها أن تقيس ذلك العقار بقيمته العادلة .وبمجرد اكتمال تشييد ذلك العقار، فإنه يفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وإذا لم يكن ذلك هو الحال، وفقاً للفقرة "٥٣"، فإنه يجب أن تتم المحاسبة عن العقار باستخدام نموذج التكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) للأصول المملوكة أو للعقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام.

٥٣ب– يمكن دحض الافتراض بأن القيمة العادلة لاستثمار عقاري قيد التشييد يمكن قياسها- بطريقة يمكن الاعتماد عليها- فقط عند الإثبات الأولي. وقد لا يخلص صندوق الاستثمار العقاري، الذي قام بقياس بند لاستثمار عقاري قيد التشييد بالقيمة العادلة، إلى أن القيمة العادلة للاستثمار العقاري الذي تم استكماله لا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٥٤– في الحالات الاستثنائية عندما يجبر صندوق الاستثمار العقارى نتيجة للسبب الموضح في الفقرة السابقة على قياس أى استثمار عقاري باستخدام نموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) فإن عليه أن يقيس كل الاستثمارات العقارية الأخرى بقيمتها العادلة، وفى هذه الحالات وعلى الرغم من إمكانية قيام صندوق الاستثمار العقارى باستخدام نموذج التكلفة لأحد الاستثمارات العقارية إلا أن صندوق الاستثمار العقارى يستمر في المحاسبة عن العقارات المتبقية باستخدام نموذج القيمة العادلة.

٥٥–إذا قام صندوق الاستثمار العقارى بقياس استثمار عقارى بالقيمة العادلة فإن عليه أن يستمر في قياسه بالقيمة العادلة حتى يتم التخلص منه (أو حتى يصبح العقار مشغولاً

بمعرفة المالك أو بدء المنشأة في تطوير ذلك العقار لغرض بيعه لاحقا ضمن النشاط المعتاد للمنشأة) حتى ولو أصبحت المعاملات السوقية القابلة للمقارنة أقل تكراراً أو أصبحت أسعار السوق غير متاحة نسبياً.

نموذج التكلفة

٥٦ –بعد الاعتراف الأولى يجب أن تقيس المنشأة كافة استثماراتها العقارية طبقا لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) وذلك بخلاف الاستثمارات العقارية الأخرى التي تستوفى شروط وقواعد التبويب كأصول محتفظ بها لغرض البيع (أو تلك المدرجة ضمن مجموعة جارى التخلص منها ومبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع) فإنه يتم قياسها طبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة".

التحويلات

٥٧–تتم التحويلات من وإلى الاستثمار العقاري عندما – وفقط عندما– يكون هناك تغيير في الاستخدام مؤيداً بما يلي:

(أ) البدأ في استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويلات من الاستثمار العقاري إلى العقار المشغول بمعرفة المالك.

أو(ب) البدأ في تنمية الاستثمار استعدادا لبيعه بالنسبة للتحويل من الاستثمار العقاري إلى المخزون.

أو (ج) الانتهاء من استخدام المالك للعقار بالنسبة للتحويل من الاستثمار المشغول بمعرفة المالك إلى الاستثمار العقاري.

أو (د) البدأ في التأجير التشغيلي لطرف آخر بالنسبة للتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقاري.

أو (هـ) ملغاة.

٥٨–تتطلب الفقرة "٥٧(ب)" أن تقوم المنشأة بتحويل العقار من الاستثمار العقاري إلى المخزون عندما – وفقط عندما – يكون هناك تغيير في الاستخدام تؤيده عملية البدأ في تطوير العقار بغرض بيعه، وعندما تقرر المنشأة إستبعاد الاستثمار العقاري دون تطويره، فإن المنشأة تستمر في معالجة ذلك الاستثمار كاستثمار عقارى حتى إستبعاده من الدفاتر ولا تتم معالجته كمخزون. وبنفس الطريقة فإن المنشأة التي تبدأ في إعادة تطوير استثمار عقارى

قائم للاستخدام المستقبلي المستمر كاستثمار عقارى فإنه يبقى كاستثمار عقارى ولا يتم إعادة تبويبه كاستثمار مشغول بمعرفة المالك خلال فترة إعادة التطوير.

٥٩- تطبق الفقرات من "٦٠" إلى "٦٥" على موضوعات الاعتراف والقياس والتي تنشأ عندما يقوم صندوق الاستثمار العقارى باستخدام نموذج القيمة العادلة للاستثمار العقارى، أما في حالة استخدام نموذج التكلفة فإن التحويلات فيما بين الاستثمار العقاري أو العقار المشغول بمعرفة المالك أو المخزون تتم دون تغيير القيمة الدفترية للأصل المحول ودون تغيير تكلفة الأصل لأغراض القياس أو الإفصاح.

٦٠- **بالنسبة للتحويلات من الاستثمار العقاري المدرج بقيمته العادلة إلى العقار المشغول بمعرفة المالك أو إلى المخزون، فإن تكلفة ذلك العقار هي القيمة العادلة في تاريخ التغيير في الاستعمال، وذلك لأغراض المعالجة المحاسبية اللاحقة وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٢).**

٦١- **عندما يتحول العقار المشغول بمعرفة المالك إلى استثمار عقاري يدرج بالقيمة العادلة، وعلى المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) وذلك حتى تاريخ التغيير في الاستعمال، وعلى ذلك فإنه على المنشأة أن تعالج أى فرق بين القيمة الدفترية وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) والقيمة العادلة في ذلك التاريخ بنفس طريقة إعادة التقييم الواردة بالفقرة "٦٢".**

٦٢-تقوم المنشأة بالاستمرار في إهلاك العقار والاعتراف بأية خسائر اضمحلال في قيمته والتي قد تحدث للعقار المشغول بمعرفة المالك حتى يصبح هذا العقار استثماراً عقارياً ويتم إدراجه بالقيمة العادلة، وتقوم المنشأة بمعالجة أى فرق قد ينتج بين القيمة الدفترية للعقار وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) والقيمة العادلة في ذلك التاريخ كإعادة تقييم وفقا لما يلي:

(أ) أى انخفاض ناتج في القيمة الدفترية للعقار يتم الاعتراف به فى الأرباح أو الخسائر. ومع ذلك فقد يحمل هذا الانخفاض مباشرة على فائض إعادة التقييم الذي قد سبق تكوينه ومتعلق بنفس العقار (إن وجد) وذلك فى حدود قيمة ذلك الفائض.

(ب) يتم معالجة أى ارتفاع ناتج في القيمة الدفترية للعقار كما يلي:

(١) يتم الاعتراف بهذه الزيادة فى الأرباح والخسائر، وذلك لرد أى اضمحلال سابق في قيمة العقار وذلك بشرط ألا يزيد ذلك الرد على القيمة الدفترية للعقار قبل تحقق خسارة الاضمحلال كما لو لم يكن هناك خسارة ناتجة عن الاضمحلال في قيمة ذلك العقار (مخصوما منه الإهلاك).

(٢) أية زيادة باقية يجب إضافتها لحقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة التقيـيم. هذا وفى حالة التخلص اللاحق من الاستثمار العقاري فإن فـائض إعـادة التقيـيم الموجود بحقوق المساهمين يمكن تحويله إلى الأربـاح المحتجـزة، علمـا بـأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلى حساب الارباح المحتجزة لا يـتم مـن خلال قائمة الدخل.

٦٣-بالنسبة للتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقاري والذي سيتم إدراجه بالقيمة العادلة فإن أى فرق بين القيمة العادلة لهذا العقار في ذلك التاريخ وبين القيمـة الدفتريـة لـه يعترف به فى الأرباح أو الخسائر.

٦٤- تعتبر المعالجة الخاصة بالتحويل من المخزون إلى الاستثمار العقاري والذي سيتم ادارجـه بالقيمة العادلة متسقة مع المعالجة الخاصة ببيع المخزون.

٦٥- عندما يتم صندوق الاستثمار العقارى عملية الإنشاء أو التطوير لاستثمار عقاري يبنى ذاتيا ويدرج بالقيمة العادلة فإن الفرق بين القيمة العادلة للأصل في ذلك التاريخ والقيمة الدفترية السابقة له يعترف به فى الأرباح أو الخسائر.

الاستبعادات

٦٦-يتم إستبعاد الاستثمار العقاري من الدفاتر (يستبعد من قائمة المركز المالي) وذلك عنـد التصرف فيه أو عندما يتم سحبه نهائيا من الاستخدام ولا توجد أيـة منـافع اقتـصادية مستقبلية متوقعة من التصرف فيه.

٦٧-يمكن أن يحدث الاستبعاد للاستثمار العقاري بالبيع، هذا ولتحديد تاريخ الاستبعاد للاسـتثمار العقاري فإن على المنشأة أن تطبق ما جاء بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) وذلك فيمـا يخص الاعتراف بالإيراد من بيع البضائع، مع الأخذ في الاعتبار ما جـاء بملحـق معيـار (٤٨) في هذا الشأن.

٦٨-طبقاً لمبدأ الاعتراف الوارد في الفقرة "١٦"، إذا قامت المنشأة بـالاعتراف ضـمن القيمـة الدفترية لأي أصل بتكلفة استبدال جزء من الاستثمار العقاري، فإنها تقوم بإسـتبعاد القيمـة الدفترية للجزء المستبدل من الدفاتر، وبالنسبة للاستثمار العقاري الذي تتم المحاسـبة عنـه باستخدام نموذج التكلفة فإن الجزء المستبدل قد لا يكون الجزء الذي تـم اسـتهلاكه بـشكل منفصل، وفى حالة تعذر قيام المنشأة بتحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل فإنها قد تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر لتكلفة الجزء المستبدل وقت إقتناؤه أو إنشاؤه.

٦٩ –تحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن توقف استخدام العقار أو الاستبعاد بالفرق بين صافي متحصلات التصرف في العقار وصافي القيمة الدفترية له ويتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (إلا إذا تطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) الخاص عقود التأجير غير ذلك في حالة البيع مع إعادة التأجير) وذلك في فترة التوقف عن الاستخدام أو التصرف في الأصل.

٧٠–يتم الاعتراف بالمبالغ التى يمكن الحصول عليها عند استبعاد استثمار عقاري أولياً على أساس القيمة العادلة وعلى وجه الخصوص إذا تم تأجيل سداد مقابل للاستثمار العقاري، فيتم الاعتراف بالمبالغ التى يتم الحصول عليها أولياً على أساس السعر النقدي المعادل. هذا ويتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية للمقابل وبين السعر النقدي المعادل وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) كإيراد فوائد باستخدام طريقة الفائدة الفعلية.

٧١–تقوم المنشأة بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" أو أية معايير محاسبية مصرية أخرى والتي قد تراها مناسبة وذلك بالنسبة لاية التزامات قد تبقى على المنشأة بعد استبعاد الاستثمار العقاري.

٧٢–يتم الاعتراف بالتعويضات التي يتم الحصول عليها من الغير مقابل اضمحلال قيمة الاستثمارات العقارية أو فقدانها أو التنازل عنها، في الأرباح أو الخسائر، وذلك عندما تصبح هذه التعويضات مستحقة.

٧٣–يعتبر اضمحلال قيمة أو خسارة الاستثمارات العقارية والدعاوى ذات الصلة المرتبطة بالتعويضات أو المبالغ التي تسدد مقابل هذه التعويضات من الغير وكذلك أية عمليات شراء أو إنشاء أو استبدال للأصول أحداثاً اقتصادية منفصلة وتتم المحاسبة عنها كما يلي:

(أ) يتم إثبات اضمحلال قيمة الاستثمارات العقارية طبقا لمعيار (٣١).

و (ب) يتم إثبات توقف استخدام الاستثمارات العقارية أو التصرف فيها طبقا للفقرات من "٦٦" إلى "٧١" من هذا المعيار.

و (ج) يتم إثبات التعويض الذي يتم الحصول عليه من الغير عن الاستثمارات العقارية التي اضمحلت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في الأرباح أو الخسائر وذلك عند استحقاقها.

و (د) يتم تحديد تكلفة الأصول المعاد ترميمها أو المشتراة أو التي يتم إنشاؤها كاستبدالات طبقا للفقرات من "٢٠" إلى "٢٩" من هذا المعيار.

الافصاح

٧٤– ملغاة.

نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة

٧٤أ– جميع الفقرات التى تشير الى استخدام نموذج القيمة العادلة تخص صناديق الاستثمار العقارى فقط لا غير.

٧٥– على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) ما إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة.

(ب) ملغاه.

(ج) عندما تكون هناك صعوبة في التبويب (راجع فقرة "١٤") يجب الإفصاح عن القواعد التي تستخدمها المنشأة لتفرقة الاستثمار العقاري عن ذلك المشغول بمعرفة المالك والمحتفظ به لغرض البيع وذلك ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

(د) ملغاه.

(هـ) مدى اعتماد تقييم الاستثمار العقاري بالقيمة العادلة (كما هو مقاس ومفصح عنه بالقوائم المالية) على تقييم تم إعداده بواسطة مقيم مستقل (من بين المقيدين بالسجل المعد لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية) والذي يملك مؤهلاً مناسباً وخبرة حديثة بالموقع وفئة الاستثمار العقاري محل التقييم.

(و) المبالغ المعترف بها في الأرباح أو الخسائر وذلك بالنسبة لما يلي ":

(١) إيرادات الإيجار من الاستثمار العقارى.

(٢) مصروفات التشغيل المباشرة (متضمنة مصروفات الإصلاح والصيانة) والتى نشأت من الاستثمار العقارى والتى تولدت عنها إيرادات إيجار خلال الفترة.

(٣) مصروفات التشغيل المباشرة (متضمنة مصروفات الإصلاح والصيانة) الناشئة من الاستثمار العقاري والتي لم يتولد عنها إيراد إيجار خلال الفترة.

(٤) مجمع التغير فى القيمة العادلة المعترف به ضمن الأرباح والخسائر الناشئ عن تحويل استثمار عقارى من وعاء مجمع للأصول يستخدم فيه نموذج التكلفة إلى وعاء آخر يستخدم فيه نموذج القيمة العادلة (راجع الفقرتين "٥٣، ٥٣أ").

(ز) مدى وجود أية قيود على تحقق قيمة الاستثمارات العقارية وقيمة هذه القيود أو عملية تحويل الإيراد والمتحصلات من الاستبعاد.

(ح) الالتزامات التعاقدية لشراء أو إنشاء أو تطوير أو إصلاح أو صيانة أو تحسين الاستثمارات العقارية.

نموذج القيمة العادلة

٧٦- بالإضافة للإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة "٧٥"، على صندوق الاستثمار العقارى الذي يطبق نموذج القيمة العادلة والموضحة بالفقرات من "٣٣" إلى "٥٥"، أن يفصح عن التسوية ما بين الرصيد الخاص بالاستثمارات العقارية فى بداية ونهاية الفترة، على أن تشتمل هذه التسوية على ما يلي:

(أ) الإضافات، على أن يتم الإفصاح بصفة مستقلة عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء وتلك الناتجة عن النفقات اللاحقة المعترف بها ضمن القيمة الدفترية للأصل.

و (ب) الإضافات الناتجة عن الاقتناء نتيجة عمليات تجميع الأعمال.

و (ج) الأصول المبوبة كاستثمارات محتفظ بها لغرض البيع أو المدرجة ضمن مجموعة جارى التخلص منها مبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) والاستبعادات الأخرى.

و (د) صافي الأرباح أو الخسائر من تسويات القيمة العادلة.

و (هـ) صافي فروق العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض أخرى والناشئة من ترجمة عمليات أجنبية (خارجية) إلى عملة عرض القوائم المالية للمنشأة.

و(و) التحويلات من وإلى المخزون والعقارات المشغولة بمعرفة المالك.

و(س) أية تغييرات أخرى.

٧٧- عند إجراء تسويات هامة على تقييم تم الحصول عليه لاستثمارات عقارية لأغراض القوائم المالية، على سبيل المثال، لتجنب تكرار حصر الأصول أو الالتزامات المعترف بها كأصول والتزامات مستقلة كما ورد فى الفقرة "٥٠"، يقوم صندوق الاستثمار العقارى بالإفصاح عن التسوية بين التقييم الذي تم الحصول عليه والتقييم المعدل المدرج ضمن القوائم المالية، مع بيان – بشكل مستقل – إجمالي قيمة أية التزامات إيجارية معترف بها تم إعادة إضافتها، وكذلك أية تسويات هامة أخرى.

٧٨- فى بعض الحالات الاستثنائية المشار إليها فى الفقرة "٥٣" عندما يقوم صندوق الاستثمار العقارى بقياس استثماراته العقارية وفقاً لنموذج التكلفة الوارد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) فإن التسوية المطلوبة بموجب الفقرة "٧٦" يجب أن يفصح عن المبالغ المتعلقة بهذه الاستثمارات العقارية بصفة مستقلة عن تلك المتعلقة بالاستثمارات العقارية الأخرى، بالإضافة إلى ذلك يجب الإفصاح عن الآتي:

(أ) وصف الاستثمارات العقارية.

و (ب) تفسير لعدم امكانية قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها.

و (ج) حدود التقديرات التى من المحتمل بصورة كبيرة أن تكون القيمة العادلة ضمنها إن أمكن ذلك.

و (د) فى حالة استبعاد استثمار عقارى غير مدرج بالقيمة العادلة، يتم الإفصاح عن الآتي:

(١) حقيقة أن الشركة قد قامت باستبعاد استثمار عقارى غير مدرج بالقيمة العادلة.

و (٢) القيمة الدفترية للاستثمار العقاري فى تاريخ البيع.

و (٣) مبلغ الربح أو الخسارة المحقق.

نموذج التكلفة

٧٩-بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بالفقرة "٧٥"، على المنشأة أن تفصح عن الآتى:

(أ) طرق الإهلاك المستخدمة.

و (ب) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

و (ج) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك (متضمنة مجمع خسائر اضمحلال القيمة) فى بداية ونهاية الفترة.

و (د) كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية للاستثمار العقارى فى بداية ونهاية الفترة ويظهر ما يلي:

(١) الإضافات، على أن يتم الافصاح بطريقة مستقلة عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء وتلك الناتجة عن النفقات اللاحقة، والتي تم الاعتراف بها كأصول.

و (٢) الإضافات المقتناة نتيجة عمليات تجميع الأعمال.

و (٣) الأصول المبوبة كاستثمارات محتفظ بها لغرض البيع أو المدرجة ضمن مجموعة جارى التخلص منها والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) والاستبعادات الأخرى.

و(٤) الإهلاك.

و(٥) الاضمحلال المحقق فى قيمة الاستثمار والاضمحلال الذي تم رده خلال الفترة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

و (٦) صافي فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض أخرى وترجمة العمليات الأجنبية إلى عملة عرض القوائم المالية للمنشأة.

و (٧) التحويلات من وإلى المخزون والعقارات المشغولة بمعرفة المالك.

و (٨) أية تغييرات أخرى.

و (هـ) القيمة العادلة للاستثمار العقارى. وفى بعض الحالات الاستثنائية، كما هو موضح بالفقرة "٥٣"، عندما لا تستطيع المنشأة تحديد القيمة العادلة لاستثماراتها العقارية بصورة يعتمد عليها، على المنشأة أن تفصح عن الآتي:

(١) وصف للاستثمارات العقارية.

و (٢) تفسير عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها.

و (٣) حدود التقديرات التى من المحتمل بصورة كبيرة أن تقع ضمنها القيمة العادلة، إن أمكن ذلك.

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

٨٠ - على صندوق الاستثمار العقارى الذي كان يطبق نموذج التكلفة على استثماراته العقارية التحول إلى نموذج القيمة العادلة. ويتم تطبيق هذا التعديل على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠١٩.

٨١-تعتبر القيمة العادلة للاستثمار في بداية تطبيق هذا المعيار هي تكلفة ذلك الاستثمار وذلك لأغراض المعالجة المحاسبية اللاحقة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) " الأصول الثابتة واهلاكاتها ".

٨٢-على صندوق الاستثمار العقاري مراعاة متطلبات الفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) " السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" عند تطبيقها لنموذج القيمة العادلة لأول مرة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥)

الزراعـــــة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥)

الزراعة

المحتويات	فقـــــرات
هدف المعيار	
نطاق المعيار	١ – ٤
تعريفات	
تعريفات مرتبطة بالزراعة	٥ – ٧
تعريفات عامة	٨ – ٩
الاعتراف والقياس	١٠ – ٢٥
المكاسب والخسائر	٢٦ – ٢٩
عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يعتمد عليها	٣٠ – ٣٣
المنح	٣٤ – ٣٨
الإفصاح	
ملغاة	٣٩
عامة	٤٠ – ٥٣
الإفصاحات الإضافية للأصول الحيوية عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه	٥٤ – ٥٦
المنح	٥٧
ملحق	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥)

الزراعة

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية والإفصاحات المرتبطة بالنشاط الزراعى.

نطاق المعيار

١- **يطبق هذا المعيار للمحاسبة عن البنود التالية عندما ترتبط بالنشاط الزراعى:**

(أ) الأصول الحيوية.

و (ب) المنتج الزراعى عند نقطة الحصاد.

و (ج) المنح الواردة بالفقرات "٣٤"، "٣٥".

٢- لا يطبق هذا المعيار على:

(أ) الأراضى المرتبطة بالنشاط الزراعى (أنظر معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) "الأصول الثابتة واهلاكاتها " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٤) "الاستثمار العقارى").

و (ب) الأصول غير الملموسة المرتبطة بالنشاط الزراعى (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) " الأصول غير الملموسة").

٣- يطبق هذا المعيار على المنتج الزراعى الذي يمثل منتجاً محصوداً من الأصول الحيوية للمنشأة وذلك عند نقطة الحصاد فقط، وبعد ذلك يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أى معيار آخر قابل للتطبيق، ومن ثم لا يرتبط هذا المعيار بمراحل المنتج الزراعى بعد الحصاد مثل مرحلة تحويل العنب إلى نبيذ بواسطة تاجر الخمور الذي زرع ونمى العنب، وبالرغم من أن هذه المرحلة قد تمثل امتداداً طبيعياً ومنطقياً للنشاط الزراعى وقد تحمل الأحداث التى ستأخذ مكانها بعض التشابه للتحول الحيوى. إلا أن هذه العمليات لا تدرج ضمن تعريف النشاط الزراعى فى هذا المعيار.

٤- يوضح الجدول التالي أمثلة للأصول الحيوية والمنتج الزراعى والمنتجات التى تنتج من بعد عملية الحصاد

الأصل الحيوى	المنتج الزراعى	المنتجات الناتجة من مراحل بعد الحصاد
الأغنام	الصوف	الغزل والنسيج
الأشجار بالغابات الزراعية	الأخشاب	قطع الأشجار
النباتات	القطن	الخيوط والملابس
	قصب السكر	السكر
ماشية الألبان	اللبن	الجبن
الأشجار	أوراق الشجر	الشاى وأوراق التبغ
مزارع العنب	العنب	النبيذ
أشجار الفاكهة	الفاكهة المقطوفة	الفاكهة المصنعة

تعريفات

تعريفات مرتبطة بالزراعة

٥ – تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

النشاط الزراعى: هو الذي يدار بواسطة منشأة للتحويل الحيوي وحصاد الأصول الحيوية إلى منتجات لغرض البيع أو إلى تحويلها إلى منتج زراعى أو إلى أصول حيوية إضافية.

المنتج الزراعى: هو منتج محصود من الأصول الحيوية للمنشأة.

الأصل الحيوي: هو حيوان أو نبات حي.

التحويل الحيوي: يتكون من عمليات النمو ووقف النمو والإنتاج والتكاثر والتى ينتج عنها تغيرات كمية أو نوعية فى الأصل الحيوي.

تكلفة البيع: هى التكلفة التى لا يمكن تجنبها والمرتبطة مباشرة بالتصرف فى أصل غير شاملة تكلفة التمويل وضريبة الدخل.

مجموعة الأصول الحيوية: هى مجموعة من الحيوانات أو النباتات المتماثلة الحية.

الحصاد: هو فصل الإنتاج عن الأصل الحيوي أو إيقاف حياة الأصل الحيوي.

٦– يغطى النشاط الزراعى نطاقاً متعدداً من الأنشطة، على سبيل المثال: الماشية والغابات والمحاصيل السنوية أو الدائمة وزراعة بساتين الأشجار والأزهار ومزارع الأحياء المائية (بما فى ذلك المزارع السمكية). ومع هذا التباين فهناك ملامح عامة لها:

(أ) القدرة على التغير: فالحيوانات والنباتات الحية لديها القدرة على التحول الحيوي.

و (ب) التحكم فى التغير: وتسهل عملية التحكم هذه عملية التحول الحيوي عن طريق تحسين أو على الأقل تثبيت الظروف الضرورية لحدوث عملية التحول (على سبيل المثال مستويات التغذية والرطوبة ودرجة الحرارة والتخصيب والضوء).

ويميز هذا التحكم النشاط الزراعى عن الأنشطة الأخرى. فعلى سبيل المثال: الحصاد من مصادر غير متحكم فيها (مثل صيد المحيط) لا يعتبر نشاطاً زراعياً.

و (ج) قياس التغير: التغير فى الجودة (على سبيل المثال الصفات الوراثية والكثافة والنضج والغطاء الدهنى والمكونات البروتينية وقوة الأنسجة والكمية والوزن والحجم وطول الأنسجة والقطر وعدد البراعم) الذي حدث نتيجة التحول الحيوي يقاس ويراقب كوظيفة روتينية للإدارة.

٧- ينتج عن التحويل الحيوي أنواع المخرجات التالية:

(أ) تغير فى الأصول من خلال:

(١) النمو (الزيادة فى الكمية أو تحسين الجودة للحيوان أو النبات).

(٢) وقف النمو (النقص فى الكمية وهبوط الجودة للحيوان أو النبات).

(٣) التكاثر (زيادة إضافية للحيوانات والنباتات الحية).

أو (ب) إنتاج منتجات زراعية مثل عصارة الشجر (اللحاء) وأوراق الشاى والصوف واللبن.

تعريفات عامة

٨ – تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

القيمة الدفترية: هى القيمة التى يعترف بها للأصل فى قائمة المركز المالي.

القيمة العادلة: هى السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

المنح: كما تم تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات ".

٩ – ملغاة.

الاعتراف والقياس

١٠- تعترف المنشأة بالأصل الحيوي أو المنتج الزراعى عندما – وفقط عندما:

(أ) تتحكم المنشأة فى الأصل كنتيجة لحدث فى الماضى.

و (ب) يكون من المرجح أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى المنشأة.

و (ج) يمكن قياس القيمة العادلة أو تكلفة الأصل بشكل يعتمد عليه.

١١- يمكن إثبات السيطرة فى النشاط الزراعى بعدة طرق مثل الملكية القانونية للقطيع والعلامة التجارية أو وضع علامة على القطيع عند حيازته أو ولادته أو فطامه، وتقدر المنافع المستقبلية فى العادة عن طريق قياس الصفات الطبيعية الهامة.

١٢- يقاس الأصل الحيوي عند الاعتراف الأولي وفى كل تاريخ ميزانية بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع فيما عدا الحالات المذكورة فى الفقرة "٣٠" عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه.

١٣- يقاس المنتج الزراعى المحصود من أصل حيوي عند نقطة الحصاد بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع، ويعتبر هذا القياس هو التكلفة فى تاريخ تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" أو أى معيار آخر مطبق.

١٤- ملغاة.

١٥- من الممكن تسهيل تحديد القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعى عن طريق تجميع الأصول الحيوية أو المنتج الزراعى طبقاً لصفاتها الرئيسية، مثل السن أو الجودة، وتختار المنشأة الصفات المماثلة للصفات المستخدمة فى السوق كأساس للتسعير.

١٦- تدخل المنشآت عادة فى عقود لبيع أصولها الحيوية أو منتجاتها الزراعية فى تاريخ مستقبلى، وليس من الضرورى أن تكون أسعار هذه العقود ملائمة لتحديد القيمة العادلة، لأن القيمة العادلة تعكس ظروف السوق الحالية التى بها مشتر راغب وبائع راغب فى الدخول فى التعامل. ونتيجة لذلك لا يتم تسوية القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعى بسبب وجود العقد، وفى بعض الحالات قد يكون عقد بيع أصل حيوي أو منتج زراعى محملاً بخسارة كماهو معرف بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) " المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة "ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) على العقود المحملة بخسارة.

الفقرات من ١٧ إلى ٢٣ – (ملغاة).

٢٤- تقترب التكلفة فى بعض الأحيان من القيمة العادلة وبالتحديد عندما:

(أ) تحدث بعض التحويلات الحيوية القليلة بعد تحمل التكلفة الأولية (على سبيل المثال: غرس بذور اشجار فاكهة قبل تاريخ الميزانية مباشرة).

أو (ب) لا يتوقع أن يكون أثر التحولات الحيوية على السعر هاماً ومؤثراً (على سبيل المثال: النمو الأولى لأشجار الصنوبر التى تأخذ دورة إنتاج تبلغ ٣٠ عاماً).

٢٥- ترتبط الأصول الحيوية غالباً بطبيعتها بالأرض (على سبيل المثال: الأشجار فى الغابات المزروعة). وقد لا توجد سوق منفصلة للأصول التى ترتبط بالأرض ولكن قد توجد سوق نشطة للأصول المركبة والتي تشمل الأصول الحيوية مثل الأرض البكر وتحسينات الأرض كمجموعة. وقد تستخدم المنشأة المعلومات المرتبطة بالأصول المركبة لقياس القيمة العادلة للأصل الحيوي. فعلى سبيل المثال، قد تخصم القيمة العادلة للأرض البكر وتحسينات الأرض من القيمة العادلة للأصول المركبة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول الحيوية.

المكاسب والخسائر

٢٦- يدرج الربح أو الخسارة الناتجة من الاعتراف الأولى للأصل الحيوي بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع وعن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصل الحيوي بالأرباح أو الخسائر عن الفترة التى نشأ بها.

٢٧- قد تنشأ الخسارة من الاعتراف الأولى بالأصل الحيوي، لأن تكاليف البيع تخصم عند تحديد القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصل الحيوي، وقد ينشأ الربح من الاعتراف الأولى بالأصل الحيوي مثل حالة مولد عجل.

٢٨- يدرج الربح أو الخسارة الناتجة من الاعتراف الأولى بالمنتج الزراعى بالقيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع في الأرباح أو الخسائر عن الفترة التى نشأ بها.

٢٩- قد ينشأ الربح أو الخسارة من الاعتراف الأولى بالمنتج الزراعى كنتيجة للحصاد.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يعتمد عليها

٣٠- هناك افتراض بأن القيمة العادلة للأصل الحيوي يمكن أن تقاس بصورة يعتمد عليها، فى حين أن هذا الافتراض قد لا يتحقق عند الاعتراف الأولى بالأصل الحيوي فقط عندما لا تتوافر له أسعار سوقية معلنة وأن المقاييس البديلة للقيمة العادلة أظهرت بوضوح عدم إمكانية الإعتماد عليها، فى هذه الحالة يقاس الأصل الحيوي بتكلفته ناقصاً أية

مجمعات للإهلاك وأية مجمعات لخسائر اضمحلال للقيمة. وفور إمكانية قياس القيمة العادلة لهذا الأصل بصورة يعتمد عليها عندئذ تقوم المنشأة بقياسه بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع، وفور استيفاء الأصل الحيوي غير المتداول شروط التبويب كأصل محتفظ به لغرض البيع (أو ضمه إلى مجموعة جارى التخلص منها والتى بوبت كمحتفظ بها لغرض البيع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة"، فمن المفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها بصورة يعتمد عليها.

٣١- الافتراض الوارد فى الفقرة "٣٠" قد لا يتحقق فقط عند الاعتراف الأولى. فالمنشأة التى سبق أن قاست الأصل الحيوي بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع تستمر فى قياس الأصل الحيوى بأخر قيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع حتى الاستبعاد.

٣٢- تقيس المنشأة فى كل الحالات المنتج الزراعى عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع، ويعكس هذا المعيار وجهة النظر بأن القيمة العادلة للمنتج الزراعى عند نقطة الحصاد يمكن دائماً قياسها بصورة يعتمد عليها.

٣٣- عند تحديد التكلفة ومجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال فى القيمة، تأخذ المنشأة فى الاعتبار معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) "المخزون" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)" الأصول الثابتة وإهلاكاتها " ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١)""اضمحلال قيمة الأصول".

المنح

٣٤- المنح غير المشروطة المرتبطة بأصل حيوي والمقاسة بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف البيع يعترف بها في الأرباح أو الخسائر فقط عندما تصبح المنحة قابلة للتحصيل.

٣٥- إذا كانت المنحة المرتبطة بأصل حيوي قيست بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف البيع مشروطة- بما فى ذلك عندما تتطلب المنحة من المنشأة بألا تقوم بأنشطة زراعية محددة – تعترف المنشأة بالمنحة في الأرباح أو الخسائر فقط عندما يتم الوفاء بالشروط الخاصة بالمنحة.

٣٦- تختلف الشروط والقيود للمنح، فعلى سبيل المثال قد تتطلب المنحة من المنشأة أن تزرع منطقة محددة لمدة خمس سنوات وتطلب من المنشأة إعادة المنحة بأكملها إذا تمت الزراعة لفترة أقل من خمس سنوات، فى هذه الحالة لا يعترف بالمنحة في الأرباح أو الخسائر إلى

أن تنتهي الخمس سنوات، فى حين إذا سمحت شروط المنحة باحتفاظ المنشأة بجزء من المنحة بناءً على الوقت المنقضى، فى هذه الحالة تعترف المنشأة بذلك الجزء في الأرباح أو الخسائر على أساس زمني.

٣٧- إذا ارتبطت المنحة بأصل حيوى يقاس بالتكلفة ناقصاً أية مجمعات للإهلاك وأية مجمعات لخسائر الاضمحلال (راجع الفقرة "٣٠")، يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)"المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات".

٣٨- يتطلب هذا المعيار معالجة تختلف عن معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢)، إذا ارتبطت المنحة بأصل حيوي مقاساً بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو أن المنحة تتطلب عدم قيام المنشأة بأنشطة زراعية محددة ويطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) فقط على المنحة المرتبطة بأصل حيوي يقاس بتكلفته ناقصاً أية مجمعات إهلاك وأية مجمعات لخسائر الاضمحلال.

الإفصاح

٣٩ – ملغاة.

عامة

٤٠ – على المنشأة أن تفصح عن الأرباح أو الخسائر الكلية الناشئة خلال الفترة الجارية الناتجة عن الاعتراف الأولى بالأصول الحيوية والمنتجات الزراعية وعن التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصول الحيوية.

٤١ – على المنشأة أن تقدم وصفاً لكل مجموعة من الأصول الحيوية.

٤٢ – الإفصاح المطلوب بالفقرة "٤١" قد يأخذ شكل الوصف الكتابى أو الرقمى.

٤٣ – تشجع المنشأة على أن تقدم وصفاً رقمياً لكل مجموعة من الأصول الحيوية، تميز فيه بين الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك وتلك المخصصة للتربية أو بين الأصول الحيوية البالغة وغير البالغة حسبما الحال. على سبيل المثال: قد تفصح المنشأة عن القيمة الدفترية للأصول المخصصة للاستهلاك وتلك المخصصة للتربية (السلالات) فى مجموعات. وقد تقسم المنشأة تلك القيمة الدفترية بين ماهو بالغ وبين ماهو غير بالغ لتلك الأصول. وتوفر هذه التفرقة معلومات قد تساعد فى تقدير توقيت التدفقات النقدية المستقبلية. وعلى المنشأة أن تفصح عن الأسس المستخدمة في إعداد تلك التفرقة.

٤٤- الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك هى تلك الأصول التى سوف تحصد كمنتج زراعى أو تباع كأصول حيوية، ومن أمثلة الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك، المواشى والدواجن التى ينوى إنتاجها فى صورة لحوم أو يحتفظ بها للبيع أو مزارع الأسماك والحبوب مثل الذرة والقمح والشجر الذي ينموللحصول على أخشاب، أما الأصول الحيوية المخصصة للتربية فهى تلك الأصول التى يحتفظ بها لأغراض أخرى بخلاف الأصول المخصصة للاستهلاك، على سبيل المثال، المواشى التى ينتج منها اللبن وحدائق العنب وأشجار الفاكهة والأشجار التى يحصد منها أخشاب التدفئة بينما يبقى الشجر نفسه. والأصول الحيوية المخصصة للتربية ليست منتجاً زراعياً بل هي أصول تتجدد ذاتياً.

٤٥- قد تبوب الأصول الحيوية كأصول بالغة أو كأصول غير بالغة، والأصول الحيوية البالغة هى تلك التى حققت مواصفات الحصاد (مثل الأصول الحيوية المخصصة للاستهلاك) أو قادرة على أن تقدم حصاداً منتظماً (مثل الأصول الحيوية المخصصة للتربية).

٤٦- إذا لم يتم الإفصاح عن ذلك فى مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية، على المنشأة أن تصف ما يلي:

(أ) طبيعة أنشطتها المتعلقة بكل مجموعة من الأصول الحيوية.

و (ب) المقاييس غير المالية أو التقديرات للعدد الفعلى لما يلي:

(١) كل مجموعة من الأصول الحيوية فى نهاية الفترة.

(٢) محصول المنتجات الزراعية خلال الفترة.

٤٧- ملغاة.

٤٨- ملغاة.

٤٩- على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) الأصول الحيوية وقيمتها الدفترية التى عليها قيود والقيمة الدفترية للأصول الحيوية المرهونة كضمان لالتزامات.

و (ب) قيمة الارتباطات لتطوير أو اقتناء أصول حيوية.

و (ج) استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المرتبطة بالنشاط الزراعى.

٥٠- على المنشأة أن تعرض تسوية للتغيرات فى القيمة الدفترية للأصول الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية على أن تتضمن التسوية:

(أ) الربح أو الخسارة الناشئة عن التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع.

و (ب) الزيادة نتيجة الشراء.

و (ج) النقص نتيجة المبيعات والأصول الحيوية المبوبة كمحتفظ بهـا لغـرض البيـع (أو تدخل ضمن المجموعة الجارى التخلص منها والمبوبة كمحتفظ بها لغـرض البيـع) طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢).

و (د) النقص نتيجة الحصاد.

و (هـ) الزيادة الناتجة عن تجميع الأعمال.

و (و) صافي فروق العملة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عـرض مختلفـة وترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة المصدرة للقوائم المالية.

و (ز) أية تغيرات أخرى.

٥١- يمكن أن تتغير القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع للأصل الحيوي نتيجة لكـل مـن التغيـر الطبيعى وتغيرات السعر بالسوق، ويفيد الإفـصاح المنفـصل عـن التغيـرات الطبيعيـة والسعرية فى تقييم اداء الفترة الحالية والتوقعات المستقبلية وبالتحديـد عنـدما توجـد دورة إنتاج تزيد عن سنة. فى مثل هذه الحالات تشجع المنشأة أن تفـصح- بالمجموعـة أو بـأى شكل آخر - عن قيمة التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع بما فى ذلـك الـربح أو الخسارة نتيجة للتغيرات الطبيعية ونتيجة التغيرات فى السعر، وهذه المعلومات فى العـادة تكون أقل فائدة عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة، على سبيل المثال، تربية الـدجاج أو زراعة الحبوب.

٥٢- ينتج عن التحول الحيوي فى عدد من أشـكال التغيـرات الطبيعيـة كالنمو والاضـمحلال والإنتاج والإنجاب وكلها أمور مرئية وقابلة للقياس، وكل تغير من هذه التغيرات الطبيعيـة له علاقة مباشرة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية ويعتبر التغير فى القيمـة العادلـة للأصـل الحيوي نتيجة الحصاد تغيراً طبيعياً أيضاً.

٥٣- يتعرض النشاط الزراعى أحياناً إلى تقلبات المناخ والأمراض والأخطار الطبيعية الأخرى وإذا وقع هذا الحادث وأدى إلى زيادة بند هام فى الإيراد أو المصروف، يجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة هذا البند طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية". ومن أمثلة هذه الأحداث انتشار أمراض خبيثة والفيضان والجفاف الشديد والتجمد والأوبئة.

الإفصاحات الإضافية للأصول الحيوية عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه

٥٤- إذا قاست المنشأة الأصول الحيوية بتكلفتها ناقصاً أية مجمعات للإهلاك وأية مجمعات لخسائر الاضمحلال (راجع الفقرة "٣٠") فى تاريخ نهاية الفترة، على المنشأة أن تفصح لتلك الأصول الحيوية عن الآتى:

(أ) وصف للأصول الحيوية.

و (ب) إيضاح سبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه.

و (ج) المدى الذي من الممكن أن تقع فيه تقديرات القيمة العادلة (إذا أمكن ذلك).

و (د) طريقة الإهلاك المستخدمة.

و (هـ) العمر الإنتاجى أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

و (و) إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك (مع مجمع خسائر الاضمحلال) فى بداية ونهاية الفترة.

٥٥- إذا قامت المنشأة خلال الفترة الحالية بقياس الأصول الحيوية بتكلفتها ناقصاً أية مجمعات إهلاك وأية مجمعات لخسائر الاضمحلال (راجع الفقرة رقم "٣٠") تفصح المنشأة عن أية أرباح أو خسائر تعترف بها عند استبعاد هذه الأصول الحيوية، ووفقاً للتسوية المطلوبة فى الفقرة "٥٠" سوف تفصح عن القيم المرتبطة بهذه الأصول الحيوية بشكل منفصل، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتضمن التسوية على القيم التالية التى أدرجت فى الأرباح أو الخسائر والمتعلقة بتلك الأصول الحيوية:

(أ) خسائر اضمحلال القيمة.

و (ب) رد خسائر اضمحلال القيمة.

و (ج) الإهلاك.

٥٦- إذا كانت القيمة العادلة للأصول الحيوية المقاسة من قبل بتكلفتها ناقصاً أية مجمعات إهلاك وأى مجمع لخسائر الاضمحلال أصبحت قابلة للقياس بصورة يعتمد عليها خلال الفترة الحالية، على المنشأة أن تفصح عن الآتى بالنسبة لتلك للأصول الحيوية:

(أ) وصف للأصول الحيوية.

و (ب) شرح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بصورة يعتمد عليها.

و (ج) أثر التغير.

المنح

٥٧- على المنشأة أن تفصح عما يلي فيما يتعلق بالنشاط الزراعى الذي يدخل فى نطاق هذا المعيار:

(أ) طبيعة ومدى المنح المعترف بها فى القوائم المالية.

و (ب) الشروط غير المستوفاة والاحتمالات الأخرى المرتبطة بالمنح.

و (ج) الانخفاض المؤثر المتوقع فى مستوى المنح.

ملحق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٥)

ولكنه لا يمثل جزءا منه

مثال (١) شركة س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة المركز المالي

شركة س ص ع لمنتجات الألبان

	الايضاحات	٣٠ يونية ٢٠١٩	٣٠ يونية ٢٠١٨
الأصول		**جنيه**	**جنيه**
أصول طويلة الاجل			
ماشية الألبان – غير البالغة		٥٢٠٦٠	٤٧٧٣٠
ماشية الألبان – البالغة		٣٧٢٩٩٠	٤١١٨٤٠
مجموعة الأصول الحيوية	(٣)	٤٢٥٠٥٠	٤٥٩٥٧٠
الأصول الثابتة		١٤٦٢٦٥٠	١٤٠٩٨٠٠
إجمالي الأصول طويلة الأجل		١٨٨٧٧٠٠	١٨٦٩٣٧٠
الأصول المتداولة			
المخزون		٨٢٩٥٠	٧٠٦٥٠
العملاء والمدينون المتنوعون		٨٨٠٠٠	٦٥٠٠٠
النقدية		١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
		١٨٠٩٥٠	١٤٥٦٥٠
إجمالي الأصول المتداولة		١٨٠٩٥٠	١٤٥٦٥٠
الالتزامات المتداولة			
الموردون والدائنون المتنوعون		١٦٥٨٢٢	١٥٠٠٢٠
رأس المال العامل		١٥١٢٨	(٤٣٧٠)
إجمالي الاستثمار ويمول كالآتى:		١٩٠٢٨٢٨	١٨٦٥٠٠٠
حقوق الملكية			
رأس المال المصدر والمدفوع		١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
الأرباح المرحلة		٩٠٢٨٢٨	٨٦٥٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية وإجمالي الاستثمار		١٩٠٢٨٢٨	١٨٦٥٠٠٠

س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة الدخل

	الإيضاحات	السنة المالية المنتهية فى ٣٠ يونية ٢٠١٩ جنيه
القيمة العادلة لإنتاج اللبن		٥١٨٢٤٠
الأرباح الناشئة عن التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً		٣٩٩٣٠
تكاليف البيع لماشية الألبان	(٣)	٥٥٨١٧٠
المخزون المستخدم		(١٣٧٥٢٣)
تكاليف العمالة		(١٢٧٢٨٣)
مصروف الإهلاك		(١٥٢٥٠)
مصروفات التشغيل الأخرى		(١٩٧٠٩٢)
		(٤٧٧١٤٨)
ربح التشغيل		٨١٠٢٢
ضريبة الدخل		(٤٣١٩٤)
ربح الفترة		٣٧٨٢٨

شركة س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة التغير فى حقوق الملكية

السنة المالية المنتهية فى ٣٠ يونية ٢٠١٩

	رأس المال	الأرباح المرحلة	الإجمالي
	جنيه	جنيه	جنيه
الرصيد فى أول يوليو ٢٠١٨	١٠٠٠٠٠٠	٨٦٥٠٠٠	١٨٦٥٠٠٠
الأرباح خلال الفترة		٣٧٨٢٨	٣٧٨٢٨
الرصيد فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩	١٠٠٠٠٠٠	٩٠٢٨٢٨	١٩٠٢٨٢٨

شركة س ص ع لمنتجات الألبان

قائمة التدفق النقدى

	السنة المالية المنتهية فى ٣٠ يونية ٢٠١٩ جنيه
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	
النقدية المستلمة من مبيعات الألبان	٤٩٨٠٢٧
النقدية المستلمة من مبيعات الماشية	٩٧٩١٣
النقدية المسددة للموردين والموظفين	(٤٦٠٨٣١)
نقدية مسددة لشراء ماشية	(٢٣٨١٥)
	١١١٢٩٤
ضرائب مدفوعه	(٤٣١٩٤)
صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	٦٨١٠٠
التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة الاستثمار	
مشتريات أصول ثابتة	(٦٨١٠٠)
صافي التدفقات النقدية المستخدمة فى أنشطة الاستثمار	(٦٨١٠٠)
صافي الزيادة فى النقدية	–
النقدية فى أول الفترة	١٠٠٠٠
النقدية فى آخر الفترة	١٠٠٠٠

الايضاحات

١ – العمليات والأنشطة الرئيسية

شركة س ص ع لمنتجات الألبان (الشركة) تعمل فى مجال إنتاج الألبان لتوريدها للعملاء المختلفين فى ١ يوليو ٢٠١٨ كانت الشركة تمتلك ٤١٩ بقرة قادرة على إنتاج اللبن (أصول بالغة) و١٣٧ بقرة صغيرة (عجلة) قادرة على إنتاج اللبن فى المستقبل (أصول غير بالغة) وتنتج الشركة ١٥٧٥٨٤ كيلومن اللبن بقيمة عادلة ناقصاً تكاليف البيع بمبلغ ٥١٨٢٤٠ جنيه فى نهاية السنة فى ٣٠ يونية٢٠١٩ (تم تحديدها وقت الحليب).

٢ – السياسات المحاسبية

الماشية واللبن

تقاس الماشية بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف البيع، ويتم تحديد القيمة العادلة للماشية بناء على أسعار السوق لها فى نفس السن ونوع الماشية والصفات الوراثية، يقاس اللبن أولياً بقيمته العادلة ناقصاً تكاليف البيع فى وقت الحلب وتحدد القيمة العادلة للبن على أساس أسعار السوق فى المناطق المحلية.

٣ – الأصول الحيوية

تسوية القيمة الدفترية لماشية الألبان	٢٠١٩ جنيه
القيمة الدفترية فى أول يوليو ٢٠١٨	**٤٥٩٥٧٠**
الزيادة نتيجة الشراء	٢٦٢٥٠
الأرباح الناشئة من التغير فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع المقدرة والمرتبطة بالتغيرات الطبيعية	١٥٣٥٠
الأرباح الناشئة من التغيرات فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع المقدرة نتيجة لتغيرات الأسعار	٢٤٥٨٠
الانخفاض نتيجة المبيعات	(١٠٠٧٠٠)
القيمة الدفترية في ٣٠ يونيو ٢٠١٩	**٤٢٥٠٥٠**

٤ – استراتيجية إدارة الخطر المالي

الشركة معرضة للمخاطر المالية الناشئة عن التغيرات فى أسعار الألبان ولا تتوقع الشركة إنخفاض أسعار اللبن بصورة مؤثرة فى المستقبل المنظور ولذلك قد لا تدخل فى مشتقات مالية أو عقود لإدارة خطر الانخفاض فى أسعار الألبان، تراجع الشركة قوائم أسعار اللبن بصورة منتظمة لتأخذ فى اعتبارها مدى احتياجها لإدارة فعالة للمخاطر المالية.

مثال (٢) التغير الطبيعى والتغير فى السعر

يوضح المثال التالي كيفية فصل التغير الطبيعى عن تغير السعر. ويفضل الفصل فى تغير القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع بين الجزء المتعلق بالتغيرات الطبيعية والجزء المتعلق بالتغيرات فى السعر ولكنها ليست مطلوبة فى هذا المعيار.

فى أول يوليو ٢٠١٨ كان هناك قطيع من عشرة رؤوس عمر سنتان. تم شراء رأس واحدة عمرها عامين ونصف فى أول يناير ٢٠١٩ بمبلغ ١٠٨ جنيه وولدت رأس فى أول يناير ٢٠١٩. لم يتم بيع أو إستبعاد رؤوس حيوانات خلال الفترة وقد كانت القيمة العادلة للوحدة ناقصاً تكلفة البيع كالآتى:

	جنيه	جنيه
حيوان عمر سنتين فى أول يوليو ٢٠١٨	١٠٠	
مولود جديد فى أول يناير ٢٠١٩	٧٠	
حيوان عمر سنتين ونصف فى أول يناير ٢٠١٩	١٠٨	
مولود جديد فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩	٧٢	
حيوان عمر نصف سنة فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩	٨٠	
حيوان عمر سنتين فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩	١٠٥	
حيوان عمر سنتين ونصف فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩	١١١	
حيوان عمر ثلاث سنوات فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩	١٢٠	
القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع للقطيع		
فى أو ل يونيو ٢٠١٨ (١٠×١٠٠)		١٠٠٠
المشتريات فى أول يناير ٢٠١٩ (١×١٠٨)		١٠٨
الزيادة فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع		
نتيجة للتغير فى الأسعار		
١٠ × (١٠٥–١٠٠)	٥٠	
١ × (١١١–١٠٨)	٣	
١ × (٧٢–٧٠)	٢	٥٥
الزيادة فى القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع نتيجة للتغير الطبيعى		
١٠ (١٢٠–١٠٥)	١٥٠	
١ (١٢٠–١١١)	٩	
١ (٨٠–٧٢)	٨	
١ × ٧٠	٧٠	٢٣٧
القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع		
للقطيع فى ٣٠ يونيو ٢٠١٩		
١١ × ١٢٠	١٣٢٠	
١ × ٨٠	٨٠	١٤٠٠

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦)

التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦)

التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٦)

التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد التقارير المالية للتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.

٢- يتطلب هذا المعيار بالتحديد ما يلي:

(أ) إدخال تحسينات محدودة على التطبيقات المحاسبية الحالية فيما يتعلق بنفقات التنقيب والتقييم.

(ب) على الوحدات التى تعترف بأصول للتنقيب والتقييم أن تخضع هذه الأصول لاختبارات الاضمحلال فى القيمة طبقاً لهذا المعيار وقياس أى اضمحلال فى القيمة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

(ج) الافصاحات التى تحدد وتشرح القيم فى القوائم المالية للمنشأة الناتجة عن التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية ومساعدة مستخدمى القوائم المالية على فهم مبالغ وتوقيت ومدى تأكيد التدفقات النقدية من أى أصول معترف بها خاصة بالتنقيب أو التقييم.

نطاق المعيار

٣- على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على نفقات التنقيب والتقييم التى تكبدتها.

٤- لا يحدد هذا المعيار مظاهر أخرى للمحاسبة بواسطة المنشأة التى تعمل فى التنقيب عن أو تقييم الموارد التعدينية.

٥- لا تطبق المنشأة هذا المعيار على النفقات المتكبدة:

(أ) قبل التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية مثل النفقات المتكبدة قبل حصول المنشأة على الحقوق القانونية للتنقيب فى منطقة محددة.

(ب) بعد ان تظهر بوضوح الجدوى الفنية والقدرة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية.

الاعتراف بأصول التنقيب والتقييم

الإعفاء المؤقت فى الفقرات "١١" و"١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)

٦- تطبق المنشأة التى تعترف بأصول التنقيب والتقييم عند وضعها لسياستها المحاسبية الفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٧- تحدد الفقرات "١١" و"١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) مصادر المتطلبات الرسمية وإرشادات عن المتطلبات التى يجب على الإدارة أن تأخذها فى حسبانها عند وضعها السياسة المحاسبية لبند معين إذا كان هذا البند لم يتم تناوله تحديداً فى معيار محاسبة مصرى. ومع الأخذ فى الاعتبار الفقرات "٩" و"١٠" أدناه فإن هذا المعيار أعفى المنشأة من تطبيق تلك الفقرات على سياستها الخاصة بالاعتراف بأصول التنقيب والتقييم وقياسها.

قياس أصول التنقيب والتقييم

القياس عند الاعتراف بالأصل

٨- تقاس أصول التنقيب والتقييم بالتكلفة.

عناصر تكاليف أصول التنقيب والتقييم

٩- تضع المنشأة السياسة الخاصة بتحديد ما هى النفقات التى يعترف بها كأصول تنقيب وتقييم وتقوم بتطبيق هذه السياسة بثبات. وعند قيام المنشأة بوضع هذه السياسة عليها أن تأخذ فى حسبانها الدرجة التى يمكن أن تساهم بها هذه النفقات فى اكتشاف موارد تعدينية محددة. وفيما يلي أمثلة (ليست على سبيل الحصر) للنفقات التى قد تدخل فى القياس الأولى لأصول التنقيب والتقييم:

(أ) الحصول على حقوق التنقيب.

و (ب) الدراسة الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيقية.

و (ج) الحفر للتنقيب.

و (د) حفر الآبار.

و (هـ) أخذ العينات.

و (و) الأنشطة المرتبطة بتقييم الجدوى الفنية والقدرة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية.

١٠- لا يعترف بالمصروفات المرتبطة بتطوير الموارد التعدينية كأصول تنقيب وتقييم. ويقدم الإطار العام ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) " الأصول غير الملموسة" الإرشاد عن الاعتراف بالأصول الناشئة عن التطوير.

١١- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" على المنشأة أن تعترف بأية التزامات متعلقة بالإزالة والتجديد والتى تكبدتها خلال فترة محددة كنتيجة لقيامها بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.

القياس بعد الاعتراف بالأصل

١٢- بعد الاعتراف بالأصل تقوم المنشأة بتطبيق نموذج التكلفة لأصول التنقيب والتقييم.

التغييرات فى السياسات المحاسبية

١٣- قد تغير المنشأة سياستها المحاسبية فيما يتعلق بنفقات التنقيب والتقييم إذا جعل هذا التغيير القوائم المالية بالنسبة لاحتياجات المستخدمين فى اتخاذ القرار أكثر موضوعية وليست أقل مصداقية أو تجعلها أكثر مصداقية وليست أقل موضوعية. لذا فعلى المنشأة تقييم الملاءمة المناسبة والمصداقية باستخدام المواصفات الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٥).

١٤- لتبرير التغييرات فى سياستها المحاسبية لنفقات التنقيب والتقييم، على المنشأة أن توضح أن التغيير الذي حدث جعل قوائمها المالية أقرب فى استيفاء المواصفات الواردة بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ولكن التغيير لا يعنى الوصول إلى الالتزام الكامل بتلك المواصفات.

العرض

تبويب أصول التنقيب والتقييم

١٥- على المنشأة أن تبوب أصول التنقيب والتقييم كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقاً لطبيعة الأصول المقتناة كما أن عليها الثبات فى تطبيق هذا التبويب.

١٦- تعامل بعض أصول التنقيب والتقييم على أنها غير ملموسة (حقوق الحفر) فى حين أن البعض الآخر من الأصول يعامل على أنه ملموس (السيارات والحفارات). ويعتبر استهلاك قيمة الأصل الملموس المستخدم لتطوير الأصل غير الملموس جزء من تكلفة الأصل غير الملموس فى حدود المدى الذي استخدم فيه الأصل الملموس. فى حين أن استخدام أصل ملموس لتطوير الأصل غير الملموس لا تغير الأصل الملموس ليصبح أصلاً غير ملموس.

إعادة تبويب أصول التنقيب والتقييم

١٧- لا يستمر تبويب أصل التنقيب والتقييم كماهو عندما تشير بوضوح الجدوى الفنية والتطبيق التجارى على نجاح استخراج مورد تعدينى. فى هذه الحالة يجب تقييم هذه الأصول من أجل تحديد قيمة اضمحلالها ويتم الاعتراف بأية خسائر اضمحلال فى القيمة قبل إجراء إعادة التبويب.

الاضمحلال

الاعتراف والقياس

١٨ – تخضع أصول التنقيب والتقييم لاختبارات اضمحلال القيمة وذلك عندما توضح الحقائق والظروف أن القيمة الدفترية لهذه الأصول قد تزيد عن قيمتها الاستردادية. وعندما توضح الحقائق والظروف أن القيمة الدفترية لهذه الأصول تزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد، على المنشأة أن تقيس وتعرض وتفصح عن أية خسائر اضمحلال فى القيمة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) فيما عدا ماهو مدرج بالفقرة "٢١".

١٩– لأغراض أصول التنقيب والتقييم فقط، تطبق الفقرة "٢٠" من هذا المعيار بدلاً من الفقرات من "٨" إلى "١٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) عند تحديد أصل التنقيب والتقييم والذي قد يضمحل في القيمة. وتستخدم الفقرة "٢٠" مصطلح أصول ولكنها تطبق بالتساوي على أصول التنقيب والتقييم المنفصلة أو على وحدة توليد النقدية.

٢٠– تشير واحدة أو أكثر من الحقائق والظروف التالية على سبيل المثال لا الحصر إلى أن المنشأة عليها أن تختبر مدى اضمحلال أصولها الخاصة بالتنقيب والتقييم:

(أ) انتهاء الفترة التى يحق فيها للمنشأة التنقيب فى منطقة محددة خلال الفترة المالية أو أنها سوف تنتهي فى المستقبل القريب ومن غير المتوقع تجديدها.

(ب) لا يوجد خطة أو موازنة لعمل نفقات جديدة للتنقيب عن أو تقييم الموارد التعدينية فى منطقة محددة.

(ج) لم يؤدى التنقيب عن أو تقييم الموارد التعدينية فى منطقة محددة إلى اكتشاف لموارد تعدينية بكميات تجارية، وقد قررت المنشأة عدم الاستمرار فى مثل هذه الأنشطة فى هذه المنطقة المحددة.

(د) وجود بيانات كافية تشير إلى أنه بالرغم من أن نشاط التطوير متوقع أن يبدأ فى منطقة محددة إلا أن القيمة الدفترية للأصل من غير المحتمل أن تسترد بالكامل من خلال التطوير الناجح أو بالبيع.

فى أى من هذه الحالات أو الحالات المماثلة على المنشأة أن تجرى اختبارات الاضمحلال في القيمة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) كما أن عليها أن تعترف بأى خسائر اضمحلال كمصروفات طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١).

تحديد المستوى الذي يتم عنده خضوع أصل التنقيب والتقييم لاختبارات الاضمحلال فى القيمة

٢١- على المنشأة أن تحدد السياسة المحاسبية لتوزيع أصول التنقيب والتقييم على الوحدات المولدة للنقدية أو على مجموعات الوحدات المولدة للنقدية بغرض تقييم تلك الأصول لأغراض قياس الاضمحلال فى القيمة. وكل وحدة مولدة للنقدية أو مجموعة من الوحدات الموزع عليها أصل تنقيب وتقييم يجب ألا تكون أكثر اتساعاً من قطاعات المنشأة الواردة فى التقارير الأولية أو الثانوية وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) " القطاعات التشغيلية".

٢٢- قد يتكون المستوى المحدد بواسطة المنشأة بغرض اختبار اضمحلال أصول التنقيب والتقييم من واحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقدية.

الإفصاح

٢٣- على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التى تحدد وتشرح القيم المعترف بها فى القوائم المالية والناتجة من عمليات التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.

٢٤- لتطبيق الفقرة "٢٣" على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) سياستها المحاسبية فى معالجة نفقات التنقيب والتقييم بما فى ذلك الاعتراف بأصول التنقيب والتقييم.

(ب) قيم الأصول والالتزامات والإيراد والمصروف والتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار الناتجة عن التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.

٢٥- على المنشأة معالجة أصول التنقيب والتقييم كمجموعة أصول مستقلة وأن تقوم بالإفصاح عنها طبقاً لمتطلبات إما معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) حسبما تم تبويب هذه الأصول.

الأحكام الانتقالية

٢٦- على المنشأة التي كانت تطبق نموذج إعادة التقييم على أصول التنقيب والتقييم التحول إلى نموذج التكلفة. في هذه الحالة، يتعين على المنشأة ألا تقوم بتطبيق هذا التغيير بأثر رجعي، أي لا تقوم بتعديل القيم الدفترية لأصول التنقيب والتقييم ومجمع الإهلاك أو الاستهلاك المتعلق بها، بحسب الأحوال، وبذلك تعتبر تلك القيم الدفترية في تاريخ التحول إلى نموذج التكلفة هي التكلفة ومجمع الإهلاك أو الاستهلاك في بداية تطبيق هذا المعيار المعدل.

٢٧ - عند تطبيق أحكام الفقرة السابقة، يمكن للمنشأة تحويل فائض إعادة التقييم المدرج في جانب حقوق الملكية إلى حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة عندما يتم تحقق هذا الفائض، ويتحقق الفائض نتيجة للاستغناء عن أو التخلص من أصل التنقيب والتقييم، كما قد يتحقق بعض من هذا الفائض نتيجة لاستخدام المنشأة لهذا الأصل، وفي هذه الحالة فإن قيمة الفائض المحقق يسأوي الفرق بين الإهلاك أو الاستهلاك المحسوب على القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم وبين الإهلاك أو الاستهلاك المحسوب على التكلفة الأصلية لنفس الأصل علما بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل. وفي جميع الأحوال يجب الأخذ في الحسبان أي آثار ضريبية تترتب على تحويل أي جزء من فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة.

٢٨ - على المنشأة مراعاة متطلبات الإفصاح الواردة بالفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" عند تطبيقها لنموذج التكلفة لأول مرة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧)

عقود التأمين

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧)

عقود التأمين

المحتويات

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧)

عقود التأمين

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة إعداد التقارير المالية الخاصة بعقود التأمين من قبل أية منشأة تصدر مثل هذه العقود (والمذكورة فى هذا المعيار باسم " شركة التأمين") ويتطلب هذا المعيار على وجه الخصوص مايلي:

(أ) نطاق محدود من التعديلات التى يتم إدخالها على نظم المحاسبة فى شركات التأمين فيما يتصل بعقود التأمين.

(ب) الإفصاح الذي يحدد ويوضح المبالغ التى تظهر فى القوائم المالية الخاصة بشركة التأمين والتى تنشأ عن عقود التأمين بما يساعد مستخدمى القوائم المالية فى فهم قيم وتوقيتات ومدى عدم التأكد فى التدفقات النقدية المستقبلية عن عقود التأمين.

نطاق المعيار

٢- على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) عقود التأمين (بما فى ذلك عقود إعادة التأمين) التى تصدرها وعقود إعادة التأمين التى تحتفظ بها.

(ب) الأدوات المالية التى تصدرها والتى تتسم بأحد أشكال المشاركة الاختيارية (راجع الفقرة "٣٥"). ويتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) " الأدوات المالية: الإفصاح" الإفصاح عن الأدوات المالية، بما فى ذلك الأدوات المالية التى تحتوي على تلك الأشكال.

٣- لا يتناول هذا المعيار الجوانب الأخرى المتعلقة بالمعالجات المحاسبية التى تقوم بها شركة التأمين، على سبيل المثال المعالجة المحاسبية للأصول المالية التى تحتفظ بها شركات التأمين والالتزامات التى تصدرها (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ".

٤- لا تنطبق أحكام هذا المعيار على ما يلي:

(أ) ضمانات المنتجات الصادرة مباشرة من المصنع، أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) " المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة ").

(ج) الأصول والالتزامات الخاصة بصاحب العمل بموجب خطط مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) " مزايا العاملين" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على أسهم " Share-based payment) والتزامات مزايا التقاعد المعدة طبقاً لنظم المعاشات ذات المزايا المحددة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢١) " المحاسبة والتقارير عن نظم مزايا التقاعد"). الحقوق التعاقدية أو الالتزامات التعاقدية المتوقفة على الإستخدام المستقبلى أو الحق المستقبلى فى إستخدام بند غير مالي (على سبيل المثال، بعض رسوم الترخيص والإتاوات، والبنود المماثلة) (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة ").

(د) عقود الضمان المالي إلا إذا كان المصدر قد أكد في وقت سابق أنه يعتبر هذه العقود عقود تأمين وأنه استخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين، وفى هذه الحالة يمكن للمصدر أن يختار إما تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) أو هذا المعيار على عقود الضمان المالي هذه، ويمكن للمصدر إجراء هذا الاختيار لكل عقد على حده، إلا أن الاختيار لكل عقد يكون غير قابل للتعديل.

(هـ) المقابل المحتمل سداده أو تحصيله عن عملية تجميع الأعمال (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال").

(و) عقود التأمين المباشرة التى تحتفظ بها المنشأة (عقود التأمين المباشرة التى تكون المنشأة فيها هى حامل الوثيقة أى الطرف المؤمن عليه). إلا أنه يجب على معيد التأمين تطبيق هذا المعيار على عقود إعادة التأمين التى يحتفظ بها.

٥- للتسهيل فى البحث، يصف هذا المعيار أى منشأة تصدر عقود تأمين بأنها شركة تأمين، وذلك سواء كانت هذه الصفة لأغراض قانونية أو إشرافية.

٦- ويعتبر عقد إعادة التأمين نوعاً من عقود التأمين. وعليه فإن الإشارة إلى عقود التأمين فى هذا المعيار تنطبق أيضاً على عقود إعادة التأمين.

المشتقات الضمنية

٧- يقضى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) أن تفصل بعض المشتقات الضمنية عن عقدها الأصلى، وتقاس بقيمتها العادلة وتدرج التغييرات على قيمتها العادلة بالأرباح أو الخسائر. وينطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على المشتقات الضمنية فى أى عقد تأمين ما لم تكن المشتقة الضمنية ذاتها عبارة عن عقد تأمين.

٨- واستثناءً من الشرط المنصوص عليه فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)، فإن شركة التأمين ليست ملزمة بفصل وقياس حق خيار حامل الوثيقة فى التنازل عن عقد التأمين مقابل مبلغ ثابت (أو مقابل مبلغ يحدد بموجب قيمة ثابتة ومعدل عائد) وذلك حتى إذا كان سعر ممارسة الحق يختلف عن القيمة الدفترية للالتزام التأمينى.

٩- وتنطبق فقرة "٨" بذات الطريقة على خيارات التنازل عن أداة مالية تحتوي على شكل من أشكال المشاركة الاختيارية.

فصل المكونات الايداعية

١٠- تحتوي بعض عقود التأمين على كل من مكون تأمينى ومكون إيداعى. وفى بعض الأحيان، ينبغى على شركة التأمين أو يجوز لها فصل تلك المكونات عن بعضها البعض:

(أ) ويكون هذا الفصل لازماً إذا تم إستيفاء الشرطين التاليين معاً:

(١) إذا كانت شركة التأمين تستطيع أن تقيس المكون الإيداعى على حده (بما فى ذلك أية خيارات ضمنية للاسترداد النقدى).

و (٢) إذا كانت السياسة المحاسبية التى تتبعها شركة التأمين لا تتطلب إثبات جميع الالتزامات والحقوق الناشئة عن المكون الإيداعى.

(ب) تكون عملية الفصل المذكورة مسموح بها، ولكن غير ملزمة، إذا كان بوسع شركة التأمين قياس المكون الإيداعى على حدة كماهو مبين فى البند (أ) (١) ولكن تقتضي سياستها المحاسبية إثبات جميع الالتزامات والحقوق الناشئة عن المكون الإيداعى بغض النظر عن الأساس المستخدم لقياس تلك الحقوق والالتزامات.

(ج) ولا يجوز إجراء عملية الفصل إذا لم يكن بوسع شركة التأمين قياس المكون الإيداعى منفصلاً كماهو مبين فى البند (أ) (١).

١١- فيما يلي مثال لحالة لا تستلزم فيها السياسة المحاسبية لشركة تأمين إثبات جميع الالتزامات الناشئة عن المكونات الإيداعية. يتلقى معيد التأمين الصادر فى عقود إعادة التأمين تعويضاً عن الخسائر من معيدى التأمين، إلا أن العقد يلزم معيد التأمين الصادر فى عقود إعادة التأمين برد التعويض فى السنوات المقبلة. وينشأ هذا الالتزام من المكون الإيداعى. أما إذا كانت السياسة المحاسبية التى يتبعها معيد التأمين الصادر فى عقود إعادة التأمين تسمح له بإثبات التعويض كإيراد بدون قيد الالتزام الناشئ عنه يصبح الفصل فى هذه الحالة لازماً.

١٢- لكي يتم الفصل بين مكونات عقد ما، يجب على شركة التأمين:

(أ) أن تطبق هذا المعيار على المكون التأمينى.

و (ب) أن تطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على المكون الإيداعى.

الاعتراف والقياس

الإعفاء المؤقت من بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى

١٣- تحدد الفقرات من "١٠" إلى "١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) " السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء"، الضوابط التى يجب على المنشأة استخدامها عند وضع سياسة محاسبية إذا لم يكن هناك معيار محاسبى مصرى ينطبق على وجه الخصوص على أحد البنود. إلا أن هذا المعيار يعفى شركة التأمين من تطبيق تلك الضوابط على سياساتها المحاسبية فيما يتعلق بما يلي:

(أ) عقود التأمين التى تصدرها الشركة (بما فى ذلك تكاليف الحصول عليها وما يتصل بها من أصول معنوية، مثل تلك الوارد بيانها فى الفقرتين "٣١" و"٣٢").

و (ب) عقود إعادة التأمين التى تحتفظ بها الشركة.

١٤- لا يعفى هذا المعيار شركة التأمين من بعض الآثار المترتبة على الضوابط الواردة فى الفقرات من "١٠" إلى "١٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ، ويجب على شركة التأمين على وجه الخصوص أن:

(أ) ألا تثبت ضمن الالتزامات أية مخصصات للمطالبات المستقبلية المحتملة، إذا كانت تلك المطالبات تنشأ بموجب عقود تأمين غير قائمة فى وقت إعداد التقرير المالي (على سبيل المثال: مخصصات الكوارث ومخصصات المساواة).

(ب) تقوم بإجراء اختبار مدى كفاية الالتزامات الوارد بيانها فى الفقرات من "١٥" إلى "١٩".

(ج) تلغى التزامات التأمين (أو جزء منها) من ميزانيتها عندما وفقط عندما يتم انقضائها، أى عندما يتم الإبراء من الالتزامات الواردة فى العقد أو إلغائها أو انقضائها.

(د) لا تجرى مقاصة بين البنود التالية:

(١) أصول إعادة التأمين مقابل التزامات التأمين المتصلة بها.

أو (٢) الإيرادات أو المصروفات الناشئة عن عقود إعادة التأمين مقابل المصروفات أو الإيرادات الناشئة عن عقود التأمين المتصلة بها.

(هـ) تدرس ما إذا كانت أصول إعادة التأمين الخاصة بها قد تعرضت لعوامل اضمحلال القيمة (راجع الفقرة"٢٠").

اختبار مدى كفاية الالتزامات

١٥- يجب على شركة التأمين أن تقوم فى كل تاريخ لإعداد التقارير المالية بتقييم مدى كفاية التزاماتها التأمينية المعترف بها، وذلك بإستخدام التقديرات الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية بموجب عقود التأمين الخاصة بها. وإذا تبين من ذلك التقييم أن القيمة الدفترية لالتزامات التأمين (مخصوماً منها تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول المعنوية المتصلة بها مثل تلك التى سيتم مناقشتها فى الفقرتين "٣١" و"٣٢") غير كافية فى ضوء التدفقات النقدية المستقبلية التقديرية، يتم قيد العجز برمته ضمن الأرباح أو الخسائر.

١٦- إذا كانت شركة التأمين تتبع اختبار مدى كفاية الالتزامات الذي يستوفى حداً أدنى من الشروط، فإن المعيار لا يفرض أية شروط أخرى. والحد الأدنى من الشروط يتمثل فيما يلي:

(أ) أن يراعى الاختبار التقديرات الحالية لجميع التدفقات النقدية التعاقدية، وما يتصل بها من تدفقات نقدية مثل تكاليف تسوية المطالبات، علاوة على التدفقات النقدية الناشئة عن الخيارات الضمنية والضمانات.

(ب) إذا أسفر الاختبار عن عدم كفاية الالتزامات، يتم قيد العجز برمته ضمن الأرباح أو الخسائر.

١٧- إذا كانت السياسات المحاسبية المعمول بها لدى شركة التأمين لا تستلزم إجراء اختبار لمدى كفاية الالتزامات يستوفى الحد الأدنى من الشروط الوارد بيانها فى الفقرة "١٦"، يتعين على شركة التأمين:

(أ) أن تحدد القيمة الدفترية للالتزامات التأمينية ذات الصلة(*) مخصوماً منها القيمة الدفترية لكل من:

(١) أية تكاليف اقتناء ذات صلة.

و (٢) أية أصول معنوية ذات صلة، مثل تلك الأصول التى يتم إقتناؤها فى حالة تجميع الأعمال أو نقل المحافظ التأمينية (راجع الفقرتين "٣١" و"٣٢"). إلا أن أصول إعادة التأمين ذات الصلة لا تؤخذ فى الاعتبار لأن شركة التأمين تعاملها محاسبياً معاملة مستقلة (راجع الفقرة "٢٠").

(ب) أن تحدد ما إذا كان المبلغ المبين فى البند (أ) أقل من القيمة الدفترية التى كان من المفترض أن يتم استيفاؤها إذا كانت التزامات التأمين المتصلة بها داخلة فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨). فإذا كان المبلغ أقل، فعلى شركة التأمين أن تثبت الفرق بالكامل ضمن الأرباح أو الخسائر وعليها أيضاً أن تخفض القيمة الدفترية لتكاليف الاقتناء المؤجلة ذات الصلة أو الأصول المعنوية ذات الصلة أو أن ترفع القيمة الدفترية لالتزامات التأمين ذات الصلة.

١٨- إذا استوفى اختبار مدى كفاية الالتزامات لدى شركة التأمين الحد الأدنى من الشروط المبينة فى الفقرة "١٦"، يتم تطبيق الاختبار على المستوى الإجمالي المبين فى هذا الاختبار. وإذا لم يستوف اختبار مدى كفاية الالتزامات الحد الأدنى المذكور من الشروط، يتم إجراء المقارنة الوارد بيانها فى الفقرة "١٧" على مستوى مجموعات من العقود التأمينية التى تخضع لمخاطر مشابهة إلى حد كبير ويتم إدارتها مجتمعة كما لو كانت محفظة واحدة.

١٩- يعبر المبلغ الوارد فى الفقرة "١٧ب" (أى نتيجة تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨)) عن هوامش الاستثمار المستقبلى (راجع الفقرات من "٢٧" إلى "٢٩") وذلك فقط فى حالة ما إذا كان المبلغ المبين فى الفقرة "١٧أ" يعكس أيضاً تلك الهوامش.

(*) الالتزامات التأمينية ذات الصلة هى تلك الالتزامات التأمينية وتكاليف الاقتناء المؤجلة ذات الصلة وما يتصل بها من أصول معنوية التى لا تقضى السياسات المحاسبية لشركة التأمين إجراء اختبار لمدى إستيفائها الحد الأدنى من الشروط الواردة فى الفقرة "١٦".

اضمحلال قيمة أصول إعادة التأمين

٢٠- إذا تعرض أصل إعادة التأمين الخاص بمعيدى التأمين الصادر فى عقد إعادة التأمين لاضمحلال فى قيمته يجب على معيد التأمين الصادر تخفيض القيمة الدفترية للأصل بناءً على تعرضه لاضمحلال قيمته، ويجب عليه أيضاً قيد الخسائر الناجمة عن اضمحلال القيمة ضمن الأرباح أو الخسائر، ويتعرض أصل إعادة التأمين لعوامل الاضمحلال فى القيمة على الحالات التالية دون غيرها:

(أ) إذا كانت هناك أدلة موضوعية نتيجة لوقوع حدث بعد الاعتراف الأولى لأصل إعادة التأمين بان معيد التأمين الصادر قد لا يحصل على جميع المبالغ المستحقة له بموجب شروط العقد.

و (ب) إذا كان لهذا أثر – قابل للقياس بدرجة يعتمد عليها – على المبالغ التى سوف يحصل عليها معيد التأمين الصادر من شركة إعادة التأمين.

التغييرات فى السياسات المحاسبية

٢١- تنطبق الفقرات من "٢٢" الى "٣٠" على كل من التغييرات فى السياسات المحاسبية التى تدخلها شركة التأمين التى تطبق بالفعل معايير المحاسبة المصرية والتغييرات التى تدخلها شركات التأمين التى تطبق معايير المحاسبة المصرية لأول مرة.

٢٢- يجوز لشركة التأمين أن تغير سياستها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين ويقتصر ذلك فى حالة ما إذا كان من شأن التغيير أن يجعل القوائم المالية أكثر موضوعية لمتخذى القرار الاقتصادى وليست أقل مصداقية أو تجعلها أكثر مصداقية وليست أقل موضوعية. وتحكم شركة التأمين على مدى الموضوعية والمصداقية باستخدام المعايير المبينة فى المعيار المصرى رقم (٥).

٢٣- لكي تبرر شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية فيما يتصل بعقود التأمين عليها ان تفصح عن التغيير الذي يجعل القوائم المالية الخاصة بها أقرب إلى الالتزام بمتطلبات المعايير المبينة فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)، إلا انه ليس من المفترض أن يحدث هذا التغيير التزاماً كاملاً بتلك المعايير وفيما يلي تناولاً لبعض الأمور الهامة ذات الصلة:

(أ) أسعار الفائدة الحالية (الفقرة "٢٤")،

(ب) استمرار الممارسات القائمة (الفقرة "٢٥")،

(ج) الحيطة والحذر (الفقرة "٢٦")،

(د) هوامش الاستثمار المستقبلية (الفقرات من "٢٧" الى "٢٩")،

(ه) محاسبة الظل (المحاسبة المقابلة) (الفقرة "٣٠").

أسعار الفوائد السوقية الحالية

٢٤- يجوز لشركة التأمين ولكن لا يلزمها تغيير سياستها المحاسبية بحيث تعيد قياس التزامات التأمين المخصصة(*) بحيث تعكس أسعار الفائدة السوقية الحالية وتثبت التغيرات التى تطرأ على تلك الالتزامات ضمن الأرباح أو الخسائر، وعندئذ يجوز لها أيضاً إتباع سياسات محاسبية تتطلب تقديرات واقتراحات حالية أخرى بالنسبة للالتزامات المخصصة، ويسمح الاختيار في هذه الفقرة لشركة التأمين بتغيير سياساتها المحاسبية للالتزامات المحددة دون تطبيق هذه السياسات بشكل متناسق مع كافة الالتزامات كما قد يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (٥). وإذا حددت شركة التأمين التزامات لهذا الاختيار، عليها الاستمرار فى تطبيق أسعار الفائدة السوقية الحالية (وإن أمكن التقديرات والافتراضات الحالية الأخرى) بانتظام فى جميع الفترات على جميع هذه الالتزامات إلى أن تنقضى.

استمرار الممارسات القائمة

٢٥- يجوز لشركة التأمين ان تستمر فى الممارسات التالية إلا أن البدأ فى إتباع أى منها يؤدى إلى عدم الوفاء بمتطلبات الفقرة "٢٢":

(أ) قياس قيمة الالتزامات التأمينية بقيمتها المستقبلية (أى بدون خصمها وصولاً للقيمة الحالية).

(ب) قياس قيمة الحقوق التعاقدية فى أتعاب إدارة الاستثمار المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة التى يتم تحديدها فى ضوء الأتعاب الحالية التى يتقاضاها مشاركو السوق الآخرون عن خدمات مماثلة. وغالباً ما تكون القيمة العادلة فى بداية تلك الحقوق التعاقدية مساوية لتكاليف نشأة هذه الحقوق التى تم سدادها، ما لم تكن أتعاب إدارة الاستثمار المستقبلية والتكاليف المتعلقة بها تتغير بصورة مختلفة عن المتغيرات السوقية.

(*) فى هذه الفقرة تتضمن التزامات التأمين تكاليف الاقتناء المؤجلة ذات الصلة والأصول المعنوية ذات الصلة، مثل تلك التى تمت مناقشتها فى الفقرتين "٣١" و"٣٢"

(ج) استخدام سياسات محاسبية غير موحدة لعقود التأمين (وتكاليف الاقتناء المؤجلة المتعلقة بها وما يتصل بها من أصول معنوية، إن وجدت) الخاصة بالشركات التابعة، فيما عدا ماهو مسموح به فى الفقرة "٢٤". ان لم تكن تلك السياسات المحاسبية موحدة فيجوز لشركة التأمين أن تغير تلك السياسات إذا لم ينشأ عن ذلك التغيير سياسات محاسبية أكثر تنوعاً علاوة على استيفاء الشروط الأخرى المنصوص عليها فى هذا المعيار.

الحيطة والحذر

٢٦- لا يجب على شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين لمجرد تجنب الحرص المفرط. إلا أنه إذا كانت شركة التأمين تقوم بالفعل بقياس عقود التأمين الخاصة بها بحرص كاف، فعليها ألا تلجأ الى حرص إضافى.

هوامش الاستثمار المستقبلية

٢٧- لا يجب على شركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية فيما يتصل بعقود التأمين بغية استبعاد هوامش الاستثمار المستقبلية. إلا أن هناك ثمة احتمال موضوعى بأن القوائم المالية الخاصة بشركة التأمين ستصبح أقل موضوعية وأقل مصداقية إذا ما تبنت سياسة محاسبية تعكس هوامش استثمار مستقبلية فى قياس عقود التأمين ما لم تؤثر هذه الهوامش على المدفوعات التعاقدية. وفيما يلي مثالان للسياسات المحاسبية التى تعكس تلك الهوامش:

(أ) استخدام سعر الخصم الذي يعكس العائد المقدر على أصول شركة التأمين.

أو (ب) تقدير العوائد المستقبلية على تلك الأصول باستخدام سعر عائد تقديرى، ثم خصم تلك العوائد التقديرية بسعر عائد مختلف وتضمين النتيجة فى قياس قيمة الالتزامات.

٢٨- يجوز لشركة التأمين ان تتجاوز الاحتمال الوارد بيانه فى الفقرة "٢٧" وذلك إذا ما صاحب تغيير السياسات المحاسبية زيادة فى درجة الموضوعية والثقة فى قوائمها المالية بما يكفى لتجاوز النقص فى مدى الموضوعية والثقة التى تسبب فيها تضمين هوامش استثمار مستقبلية، ومثال ذلك أن السياسات المحاسبية التى تتبعها إحدى شركات التأمين فيما يخص عقود التأمين تتضمن افتراضات تتسم بالحرص المفرط وتم وضعها منذ بداية ممارسة النشاط، وكذلك سعر خصم تحدده الجهة الرقابية بدون الرجوع مباشرة الى ظروف السوق وتجاهل بعض الخيارات والضمانات الضمنية. يتعين على شركة التأمين،

فى هذه الحالة، أن تعمل على أن تكون قوائمها المالية أكثر موضوعية مع عدم المساس بمدى إمكانية الاعتماد عليها وذلك عن طريق التحول إلى أساس محاسبى شامل موجه لخدمة المستثمر ومستخدم على نطاق واسع ويتضمن ما يلي:

(أ) التقديرات والافتراضات الحالية.

و (ب) تعديل معقول (ولكن بعيد عن الحرص المفرط) بما يعكس درجة المخاطرة وعدم التأكد.

و (ج) قياسات تعبر عن كل من فرق القيمة بالزيادة والقيمة الزمنية للخيارات والضمانات الضمنية.

و (د) سعر الخصم السارى بالسوق حتى وإن كان هذا السعر يعبر عن العائد المقدر على أصول شركة التأمين.

٢٩- فى بعض مناهج القياس، يتم استخدام سعر الخصم لتحديد القيمة الحالية لهامش الربح المستقبلى، ثم ينسب هامش الربح المشار إليه إلى فترات مختلفة باستخدام معادلة ما. وفى هذه المناهج يكون تأثير سعر الخصم على قياس الالتزامات تأثيراً غير مباشر، وعلى وجه الخصوص فإن استخدام سعر خصم أقل ملائمة يكون له أثر ضئيل أو يكاد يكون معدوم الأثر على قياس الالتزامات عند بدء ممارسة النشاط بينما انه فى بعض المناهج الأخرى فإن سعر الخصم يحدد قياس الالتزامات بصورة مباشرة. وفى الحالة الأخيرة وبسبب أن استخدام سعر خصم مرتبط بالعائد على الأصول يكون له أثر أكثر أهمية فانه من المستبعد أن تكون شركة التأمين قادرة على تجاوز الاحتمال المبين في الفقرة"٢٧".

محاسبة الظل

٣٠- فى بعض النماذج المحاسبية، يكون للأرباح أو الخسائر المحققة على أصول شركة التأمين أثر مباشر على قياس بعض أو كل من (أ) الالتزامات التأمينية، (ب) تكاليف الاقتناء المؤجلة ذات الصلة، (ج) الأصول المعنوية ذات الصلة، مثل تلك الوارد بيانها فى الفقرتين "٣١" و"٣٢". ويجوز لشركة التأمين، ولكن لا يلزمها، ان تغير سياستها المحاسبية بحيث يؤثر الربح أو الخسارة المسجلة وغير المحققة على تلك القياسات بذات الطريقة التى تؤثر بها الأرباح أو الخسائر المحققة. ويتم إثبات التعديل الخاص بالالتزامات التأمينية (أو تكاليف الاقتناء المؤجلة أو الأصول المعنوية) ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى ويقتصر ذلك على حالة ما إذا كانت المكاسب أو الخسائر غير المحققة تم إثباتها ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى. وأحياناً ما توصف هذه الممارسة بـ "محاسبة الظل".

عقود التأمين التى يتم اقتناؤها من خلال تجميع الأعمال أو نقل المحافظ التأمينية

٣١- التزاماً بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" يتعين على شركة التأمين، فى تاريخ الاقتناء، أن تقيس بالقيمة العادلة الالتزامات التأمينية التى يتم تحملها والأصول المخصصة التى يتم اقتنائها عند تجميع الأعمال. إلا انه يجوز لشركة التأمين، وليست ملزمة بذلك، أن تستخدم نموذجاً موسعاً يعمل على تقسيم القيمة العادلة لعقود التأمين المشتراة الى مكونين:

(أ) التزام يتم قياسه طبقاً للسياسات المحاسبية التى تتبعها شركة التأمين فيما يتصل بعقود التأمين التى تصدرها.

و (ب) أصل معنوى يمثل الفرق بين (١) القيمة العادلة للحقوق والالتزامات التأمينية المقتناه و (٢) المبلغ الوارد بيانه فى البند (أ).

ويكون القياس اللاحق لهذا الأصل متوافقاً مع قياس الالتزام التأمينى المتعلق به.

٣٢- يجوز لشركة التأمين التى تشترى محفظة من عقود التأمين ان تستخدم طريقة النموذج الموسع الوارد بيانها فى الفقرة "٣١".

٣٣- تستبعد الأصول المعنوية الوارد بيانها فى الفقرتين "٣١" و"٣٢" من نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" إلا أن كلاً من معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) ينطبق على قوائم العملاء وعلاقات العملاء التى تعبر عن التوقعات الخاصة بالعقود المستقبلية التى لا تعد جزءاً من حقوق التأمين التعاقدية والتزامات التأمين التعاقدية التى كانت قائمة فى تاريخ تجميع الأعمال أو نقل ملكية المحفظة التأمينية.

أشكال المشاركة الاختيارية

أشكال المشاركة الاختيارية فى عقود التأمين

٣٤- تتضمن بعض عقود التأمين شكلاً من أشكال المشاركة الاختيارية بالإضافة إلى ما يسمى "عنصر مضمون". وبالنسبة لشركة التأمين المصدرة لذلك العقد:

(أ) يجوز لها، ولكن لا يجب عليها، أن تقيد العنصر المضمون مستقلاً عن شكل المشاركة الاختيارية. وإذا لم تقم الشركة بقيد تلك العناصر على حدة عليها أن تبوب العقد برمته ضمن الالتزامات. أما إذا قامت بتبويب تلك العناصر كل على حدة، يجب عليها أن تبوب العنصر المضمون ضمن الالتزامات.

(ب) عليها إذا قامت بقيد شكل المشاركة الاختيارية مستقلاً عن العنصر المضمون أن تبوب ذلك الشكل إما ضمن الالتزامات أو على انه بند مستقل من بنود حقوق الملكية. ولا يحدد هذا المعيار كيفية تحديد مصدر العقد لما إذا كان الشكل المذكور يعد التزاماً أو حق ملكية. ويجوز لشركة التأمين أن تقسم الشكل المذكور الى جزء يعد التزام وجزء يعد حق ملكية، كما يجب عليها استخدام سياسة محاسبية موحدة للتعامل مع هذا التقسيم ولا يجوز لها أن تصنف ذلك الشكل على أنه فئة وسطية لا تنتمي لأي من الالتزامات أو حقوق الملكية.

(ج) يجوز لها قيد جميع أقساط التأمين التى تم استلامها كإيرادات بدون فصل أى جزء منها يتصل بمكون حقوق الملكية. ويتم قيد التغيرات الناتجة فى العنصر المضمون وفى الجزء المبوب ضمن الالتزامات من شكل المشاركة الاختيارية ضمن الأرباح أو الخسائر. وإذا تم تبويب شكل المشاركة الاختيارية كلياً أو جزئياً ضمن حقوق الملكية يجوز ان يتم عزو جزء من الأرباح أو الخسائر الى ذلك الشكل (بذات الطريقة التى يجوز بها عزو جزء منه إلى حقوق الأقلية) وتقوم شركة التأمين بإثبات الجزء المذكور من الأرباح أو الخسائر المتعلقة بمكونات حقوق الملكية الخاصة بشكل المشاركة الاختيارية كتخصيص للأرباح أو الخسائر وليس كمصروفات أو إيراد (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١) " عرض القوائم المالية ").

(د) عليها إذا كان العقد يحتوي على مشتقات ضمنية داخل نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) أن يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على المشتقات الضمنية المذكورة.

(هـ) يجب عليها فى جميع الأحوال غير المبينة فى الفقرات من "١٤" إلى "٢٠" وفى البنود من (أ) الى (د) من الفقرة " ٣٤" أن تستمر فى تطبيق سياساتها المحاسبية القائمة على تلك العقود ما لم تغير تلك السياسات المحاسبية بحيث تلتزم بالفقرات من "٢١" الى "٣٠".

أشكال المشاركة الاختيارية فى الأدوات المالية

٣٥- تسري الشروط المنصوص عليها فى الفقرة "٣٤" أيضاً على الأدوات المالية التى تحتوي على أشكال المشاركة الاختيارية بالإضافة إلى ما يلي:

(أ) إذا قامت شركة التأمين بتبويب شكل المشاركة الاختيارية برمته ضمن الالتزامات يجب عليها أن تطبق إختبار مدى كفاية الالتزامات الوارد فى الفقرات من "١٥" الى "١٩" على العقد برمته (أى على كل من العنصر المضمون وشكل المشاركة الاختيارية). ولا تلتزم الشركة بأن تحدد المبلغ الذي سينتج عن تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على العنصر المضمون.

(ب) إذا قامت شركة التأمين بتبويب جزء من الشكل المذكور أو كله كبند مستقل من بنود حقوق الملكية فلا يجوز ان تكون الالتزامات المسجلة بالنسبة للعقد برمته أقل من قيمة المبلغ الذي من المفترض أن ينتج عن تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على العنصر المضمون ويتضمن ذلك المبلغ القيمة الاسمية لخيار التنازل عن العقد ولكن لا يجب ان يتضمن القيمة الزمنية إذا كانت الفقرة "٩" تعفى ذلك الخيار من القياس بالقيمة العادلة. ولا يجب على شركة التأمين أن تفصح عن المبلغ الذي كان من المفترض أن ينتج عند تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) على العنصر المضمون كما أنها غير ملزمة بقيد هذا المبلغ بشكل مستقل. علاوة على ذلك، فإن الشركة ليست ملزمة بتحديد ذلك المبلغ إذا كان إجمالي الالتزامات المثبتة بالدفاتر أكبر من ذلك المبلغ بشكل واضح.

(ج) على الرغم من كون هذه العقود بمثابة أدوات مالية فانه يجوز لشركة التأمين أن تستمر فى قيد اقساط التأمينات الخاصة بتلك العقود ضمن بند الايرادات كما لها أن تستمر فى قيد الزيادة الناجمة فى القيمة الدفترية للالتزامات ضمن بند المصروفات.

الإفصاح

شرح المبالغ المعترف بها

٣٦- يجب على شركة التأمين الافصاح عن المعلومات التى تحدد وتفسر المبالغ الواردة فى قوائمها المالية الناشئة عن عقود التأمين.

٣٧- من أجل الالتزام بنص الفقرة "٣٦" يجب على شركة التأمين الإفصاح عما يلي:

(أ) سياساتها المحاسبية المطبقة على عقود التأمين وما يتصل بها من أصول والتزماتات وإيرادات ومصروفات.

و (ب) الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المسجلة (وإذا كانت الشركة تعرض قائمة بتدفقاتها النقدية مستخدمة الطريقة المباشرة، يجب ان تفصح عن التدفقات النقدية) الناتجة عن عقود التأمين. علاوة على ذلك إذا كانت شركة التأمين هى معيد التأمين الصادر فى عقد إعادة تأمين عليها الإفصاح عما يلي:

(١) الأرباح أو الخسائر المعترف بها ضمن الأرباح أو الخسائر عن شراء إعادة التأمين.

و (٢) إذا كان معيد التأمين الصادر يقوم بتأجيل واستهلاك الأرباح أو الخسائر الناشئة عن شراء إعادة التأمين فيتعين عليه الإفصاح عن قيمة الاستهلاك عن الفترة والجزء غير المستهلك فى بداية ونهاية الفترة.

و (ج) الطريقة المستخدمة فى تحديد الافتراضات ذات الأثر الهام على قياس المبالغ المعترف بها الوارد بيانها فى البند (ب). وعلى شركة التأمين – متى أمكن ذلك – أن تفصح عن قيم تلك الافتراضات.

و (د) أثر التغيرات فى الافتراضات المستخدمة فى قياس الأصول والالتزامات التأمينية بما يكشف بشكل مستقل عن أثر كل تغيير يكون له منفرداً تأثير هام على القوائم المالية.

و (هـ) تسوية التغيرات فى التزامات التأمين وأصول إعادة التأمين وما يتصل بها من تكاليف الاقتناء المؤجلة إن وجدت.

طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن عقود التأمين

٣٨- يجب على شركة التأمين أن تفصح عن المعلومات التى تساعد مستخدمى قوائمها المالية على تقييم طبيعة ومدى الخطر الناتج عن عقود التأمين.

٣٩- التزاماً بما ورد فى الفقرة "٣٨" على شركة التأمين ان تفصح عما يلي:

(أ) أهدافها فى إدارة المخاطر الناشئة عن عقود التأمين وسياستها المتبعة لتخفيف حدة تلك المخاطر.

و (ب) ملغاة.

و (ج) معلومات بشأن مخاطر التأمين (قبل وبعد التخفيف من حدة المخاطر عن طريق إعادة التأمين) بما فى ذلك المعلومات الخاصة بما يلي:

(١) مدى حساسية الأرباح أو الخسائر وحقوق الملكية للتغيرات التى تطرأ على المتغيرات التى لها تأثير هام عليها.

(٢) تركز مخاطر التأمين بما في ذلك وصف لكيفية تحديد الإدارة لمثل هذا التركز ووصفاً للخاصية المشتركة التي تحدد كل تَركُز (على سبيل المثال نوع الحدث المؤمن عليه أو المنطقة الجغرافية أو العملة).

(٣) التعويضات الفعلية مقارنة بالتقديرات السابقة (أى تطور التعويضات) ويجب أن يرجع الإفصاح عن تطور التعويضات إلى الفترة التى نشأت فيها أول مطالبه هامة والتى لا يزال هناك شك فيما يتعلق بقيم وتوقيتات التعويضات المتعلقة بها، إلا أنه لا يلزم الرجوع لأكثر من عشرة أعوام. ولا تلتزم شركة التأمين بالإفصاح عن هذه المعلومات الخاصة بالمطالبات التى تم استجلاء عنصر الشك فى قيمتها وتوقيتاتها خلال سنة واحدة.

و (د) المعلومات الخاصة بمخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق التي تتطلبها الفقرات من "٣١" إلى "٤٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) إذا كانت عقود التأمين تقع فى نطاق ذلك المعيار. ومع هذا:

(١) لا يحتاج المؤمن إلى الإفصاح عن تحليل لتواريخ الاستحقاق والمطلوبة طبقاً للفقرة "٣٩ (أ) " من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) إذا أفصحت بدلاً من ذلك عن معلومات عن التوقيتات المتوقعة لصافي التدفقات النقدية الخارجة الناتجة عن الاعتراف بالتزامات التأمين. ويأخذ ذلك شكل تحليل للتوقيتات المتوقعة للمبالغ المعترف بها فى قائمة المركز المالي.

(٢) إذا استخدمت شركة التأمين طريقة بديلة لإدارة حساسية شروط السوق مثل تحليلات القيم الضمنية فيمكنها أستخدام تحليل الحساسية لإستيفاء المطلوب فى الفقرة "٤٠ (أ) " من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠). وعلى مثل شركة التأمين هذه أن تقدم الإفصاحات المطلوبة فى الفقرة "٤١" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠).

و (هـ) معلومات بشأن التعرض لمخاطر سعر الفائدة ومخاطر السوق تحت بند المشتقات الضمنية التى يحتوي عليها عقد التأمين إذا لم تكن شركة التأمين ملزمة أو لم تقم بقياس المشتقات الضمنية بقيمتها العادلة.

٣٩أ – لتطبيق ما جاء فى الفقرة "٣٩ (ج) (١)" على شركة التأمين أن تفصح عن (أ) أو (ب) كالآتى:

(أ) تحليل حساسية يبين كيف كان الربح أو الخسارة وحقوق الملكية ستتأثر إذا كانت التغيرات فى الخطر المتغير ذي العلاقة من الممكن وقوعها فى نهاية الفترة المالية والطرق والافتراضات المستخدمة فى إعداد تحليل الحساسية. وأية تغيرات من الفترة السابقة تمت على هذه الطرق أو الافتراضات. ومع هذا فإذا استخدمت شركة تأمين طريقة بديلة لإدارة حساسية شروط السوق مثل تحليلات القيم الضمنية فيمكنها استيفاء هذا الطلب بالإفصاح عن تحليل الحساسية البديل والإفصاحات المطلوبة فى الفقرة "٤١" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠).

(ب) معلومات نوعية عن الحساسية ومعلومات عن تلك الشروط الواردة فى عقود التأمين والتى لها تأثير هام على مبلغ وتوقيت وعدم التأكد الخاص بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤمن.

ملحق

تعريف عقد التأمين

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٧) ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منه.

ت١ – يعتبر هذا الملحق دليلاً لتعريف عقد التأمين، ويتناول الأمور التالية:

(أ) عبارة " الحدث المستقبلى غير المؤكد" (الفقرات من "ت٢" إلى "ت٤")

(ب) الدفع عينا (الفقرات من "ت٥" إلى "ت٧")

(ج) المخاطر التأمينية والمخاطر الأخرى (الفقرات من "ت٨" إلى "ت١٧")

(د) أمثلة عقود التأمين (الفقرات من "ت١٨" إلى "ت٢١")

(هـ) مخاطر التأمين الهامة (الفقرات من "ت٢٢" إلى "ت٢٨")

(و) تغيير مستوى الخطر التأمينى (الفقرتين "ت٢٩" و"ت٣٠")

الحدث المستقبلى غير المؤكد

ت٢ – عدم التأكد (أو المخاطرة) هو أساس عقد التأمين وبالتالي فإن أحد الأمور التالية يكون غير مؤكد عند بداية عقد التأمين:

(أ) ما إذا كان الحدث المؤمن منه سوف يقع

أو (ب) متى سوف يقع

أو (ج) مقدار ما ستدفعه شركة التأمين إذا وقع هذا الحدث.

ت٣ – يكون الحدث المؤمن منه فى بعض عقود التأمين هو أكتشاف الخسارة خلال مدة العقد، وحتى لونشأت الخسائر عن حدث تم قبل بداية العقد. وفى عقود التأمين الأخرى يكون الحدث المؤمن منه حدثاً يحصل خلال مدة العقد وإن تم اكتشاف الخسارة بعد انتهاء مدة العقد.

ت٤ – تغطى بعض عقود التأمين أحداثاً حدثت فعلاً إلا أن أثرها المادي لا يزال غير مؤكد ومثالها هو عقد إعادة التأمين الذي يغطى شركة التأمين المباشرة فى مواجهة التطور المعاكس للمطالبات التى تم إعلام حامل الوثيقة بها، ويكون الحدث المؤمن منه فى هذه العقودهو اكتشاف القيمة النهائية لهذه المطالبات.

الدفع العينى

ت٥ – تتطلب أو تسمح بعض عقود التأمين بأن يتم الدفع عيناً ومثال ذلك قيام شركة التأمين باستبدال المادة المسروقة بشكل مباشر بدلاً من دفع التعويض لحامل الوثيقة، والمثال الآخرهو أن تستخدم شركة التأمين مستشفى مملوك لها وطاقمه الطبى لتقديم الخدمات الطبية التى تغطيها العقود.

ت٦ – إن بعض عقود الخدمات ذات الأتعاب الثابتة والتى يعتمد فيها مستوى الخدمة على حدث غير مؤكد تلبى تعريف عقد التأمين فى هذا المعيار إلا أنها غير منظمة كعقود تأمين فى بعض الدول. ومثال ذلك عقد الصيانة الذي يوافق فيه مقدم الخدمة على إصلاح أداة معينة بعد تعطلها، ويستند بدل الخدمة الثابت على رقم متوقع من الأعطال إلا أنه لا يكون من المؤكد أن آلة ما ستتعطل. ويؤثر تعطل الأدوات بشكل معاكس على مالكها ويعوض العقد المالك (عيناً لا نقداً). والمثال الآخر هو عقد لخدمات تعطل السيارات حيث يوافق مقدم الخدمة فى مقابل مبلغ سنوى محدد على تقديم خدمات صيانة على الطرق أو قطر السيارة إلى مركز صيانة قريب حيث يوافق الأخير على إجراء التصليحات أو تغيير القطع.

ت ٧– إن تطبيق هذا المعيار على العقود المنصوص عليها فى الفقرة ب ٦ لن ينطوى فى الغالب على عبء يفوق تطبيق معايير المحاسبة المصرية التى كانت ستطبق لو كانت هذه العقود خارج نطاق هذا المعيار.

(أ) ليس من المحتمل أن يكون هناك التزامات مادية عن التعطل والعطب الذي سبق أن حصل.

(ب) إذا أنطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) فإن مقدم الخدمة سيعترف بالإيرادات بالرجوع إلى نسبة الإتمام (ويخضع ذلك أيضاً إلى معايير أخرى محدده). وهذا التوجه مقبول أيضاً بموجب هذا المعيار والذي يسمح لمقدم الخدمة أن:

(١) يستمر فى سياساته المحاسبية الحالية لتلك العقود ما لم تتضمن ممارسات من تلك التى حظرتها الفقرة"١٤".

و (٢) أن يحسن من سياساته المحاسبية المطبقة إذا كان ذلك مسموحاً بموجب الفقرات من "٢٢"إلى "٣٠".

(ج) يدرس مقدم الخدمة ما إذا كانت تكلفة تلبية التزاماته التعاقدية لتقديم الخدمة تتجاوز الإيرادات التى تم الحصول عليها مقدماً، ومن أجل ذلك يقوم بتطبيق إختبار ملاءة الالتزامات الواردة فى الفقرات "١٥" إلى "١٩" من هذا المعيار. وإذا لم ينطبق هذا المعيار على هذه العقود فيطبق مقدم الخدمة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) من أجل تحديد ما إذا كانت هذه العقود محملة بخسارة.

(د) من المستبعد بالنسبة لهذه العقود أن تضيف متطلبات الإفصاح فى هذا المعيار أية إفصاحات جوهرية إلى تلك التى تتطلبها المعايير الأخرى.

التمييز بين مخاطر التأمين والمخاطر الأخرى

ت٨ – يشير تعريف عقد التأمين إلى مخاطر التأمين والتى يعتبرها هذا المعيار مخاطر، خلافاً للمخاطر المالية، يتم نقلها من حامل العقد إلى شركة التأمين. إن العقد الذي يعرض شركة التأمين إلى المجازفة المالية دون وجود مخاطر تأمين حقيقية ليس عقد تأمين.

ت٩ – يتضمن تعريف المخاطر المالية فى قائمة تعريف المصطلحات على أنها قائمة من المتغيرات المالية وغير المالية وتتضمن هذه القائمة متغيرات غير مالية ليست محددة بأحد أطراف العقد كماهو الحال فى مؤشر خسائر الزلازل فى منطقة معينة أو مؤشر درجة الحرارة فى مدينة معينة، وهويستثنى المتغيرات غير المالية المحددة بأحد أطراف العقد كماهو الحال فى حصول أو عدم حصول حريق يؤدى إلى تلف أو تدمير أصول ذلك الطرف. كما أن مخاطرة تغير القيمة العادلة للأصول غير المالية ليست مخاطرة مالية إذا كانت القيمة العادلة لا تعكس التغير فى سعر السوق بالنسبة لهذه الأصول فحسب (متغير مالي) بل أيضاً حالة أصول غير ملموسة محددة يحوزها أحد أطراف العقد (متغير غير مالي). وعلى سبيل المثال إذا كان ضمان القيمة المتبقية لسيارة يعرض الضامن إلى مخاطرة التغير فى الحالة المادية للسيارة فإن هذه المخاطرة هى مخاطرة تأمينية لا مخاطرة مالية.

ت١٠ – تعرض بعض عقود التأمين شركة التأمين إلى مخاطر مالية بالإضافة إلى مخاطر التأمين الهامة. وعلى سبيل المثال فإن العديد من عقود التأمين على الحياة يضمن حداً أدنى من العائد لحامل الوثيقة (بما يخلق المخاطرة المالية) والمنفعة الملتزم بها بعد الوفاة والتى تتجاوز بشكل هام فى بعض الأحيان رصيد حساب حامل الوثيقة (بما يخلق مخاطرة تأمين فى شكل مخاطرة الوفاة). وتعتبر هذه العقود عقود تأمين

ت١١ – بموجب بعض العقود ينشأ عن الحدث المؤمن منه التزام بدفع المبلغ المتصل بمؤشر السعر. إن مثل هذه العقود هى عقود تأمين بشرط أن يكون الدفع مشروطاً عندما يكون من الممكن أن يكون الحدث المؤمن منه هاماً. وعلى سبيل المثال فإن دخل سنوى مشروط مدى الحياة مرتبط بمؤشر غلاء المعيشة ينقل المخاطرة التأمينية لأن الدفع يصبح واجباً بسبب حدث غير محدد وهو بقاء المستفيد من الدخل السنوى على قيد الحياة. إن الإرتباط بمؤشر الأسعارهو عبارة عن مشتق خفي إلا أنه ينقل المخاطرة التأمينية. وإذا كان النقل الناتج للمخاطرة التأمينية هام فإن المشتق الضمنى يلبى تعريف عقد التأمين، وفى مثل هذه الحالة لا ينبغى أن يكون مستقلاً ويقاس بالقيمة العادلة (أنظر الفقرة "٧" من هذا المعيار).

ت١٢ – يشير تعريف مخاطر التأمين إلى المخاطر التى تقبل بها شركة التأمين من حامل الوثيقة. بكلمات أخرى مخاطرة التأمين هى مخاطرة موجودة سابقاً وقد انتقلت من حامل الوثيقة إلى شركة التأمين وبالتالي فإن المخاطرة الجديدة التى نشأت من العقد هى ليست مخاطرة تأمينية.

ت١٣ – يشير تعريف عقد التأمين إلى التأثير المعاكس على حامل الوثيقة. ولا يحدد التعريف ما تدفعه شركة التأمين بمبلغ يساوي التأثير المالي الذي ينطوى عليه الحدث المعاكس. وعلى سبيل المثال فإن التعريف لا يستثنى تغطية " الجديد مقابل القديم" التى تتضمن دفع مبلغ كاف لحامل الوثيقة للسماح باستبدال الأصل التالف بأصل جديد. وبطريقة مماثلة فإن التعريف لا يحدد ما يتم دفعه بموجب عقد تأمين على الحياة بالخسائر المالية التى تلحق بورثة المتوفى ولا يستبعد دفع المبالغ المحددة سلفاً مقابل الخسارة الناتجة عن الوفاة أو عن الحادث.

ت١٤ – تتطلب بعض العقود الدفع إذا وقع حدث معين غير مؤكد إلا انها لا تتطلب التأثير المعاكس على حامل الوثيقة كشرط مسبق للدفع. إن مثل هذا العقد ليس عقد تأمين وإن كان الحائز سيستخدم العقد من أجل التقليل من التعرض للأخطار المحتملة. وعلى سبيل المثال إذا استعمل حامل العقد مشتقاً للتحوط لمتغير غير مالي ذو علاقة مرتبط بالتدفقات النقدية من أصول المنشأة فإن المشتق ليس عقد تأمين لأن الدفعات ليست مشروطة على كون حامل العقد قد تأثر بشكل سلبي من إنخفاض التدفقات النقدية المتأتية من أصوله. وبالعكس فإن عقد التأمين يشير إلى حدث غير مؤكد الوقوع والذي بسببه يلحق بحامل الوثيقة تأثير سلبي بحيث يكون ذلك شرطاً مسبقاً للدفع. إن هذا الشرط التعاقدى المسبق لا يتطلب من شركة التأمين أن تتحقق ما إذا كان الحدث من الناحية العملية قد سبب التأثير المعاكس إلا أنه يسمح لشركة التأمين بالإمتناع عن الدفع إذا لم تكن مقتعنة بأن الحدث هو الذي سبب التأثير المعاكس.

ت١٥ – إن إنقضاء أو استمرار المخاطرة (أى مخاطرة أن يقوم الطرف الآخر بالإلغاء بشكل مبكر أو متأخر عن التاريخ الذي توقعته شركة التأمين عند تسعير العقد) لا يكون خطراً تأمينياً لأن الدفع إلى الطرف المقابل ليس مشروطاً على حدث مستقبلى غير مؤكد يؤثر بشكل سلبي على الطرف المقابل. وكذلك فإن مخاطر المصروفات (أى مخاطر الزيادات غير المتوقعة فى النفقات الإدارية المترافقة مع نفقات خدمة العقد فضلاً عن النفقات المتصلة بالحدث المؤمن منه) ليس مخاطرة تأمينية لكون الزيادة غير المتوقعة فى النفقات لا تؤثر بشكل معاكس على الطرف المقابل.

ت١٦ – بالتالي فإن العقد الذي يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة منقضية أو مستمرة أو مخاطرة مصروفات لا يكون عقد تأمين ما لم يكن يعرض شركة التأمين إلى مخاطرة تأمينية. إلا أنه وإذا كان مصدر العقد يقلل من المخاطر باللجوء إلى عقد ثان لنقل جزء من المخاطرة إلى طرف آخر فإن العقد الثانى يعرض هذا الطرف الآخر إلى مخاطرة تأمينية.

ت١٧ – لا يمكن لشركة تأمين أن تقبل مخاطر تأمين جوهرية من حامل الوثيقة إلا إذا كانت شركة التأمين مؤسسة منفصلة عن حامل الوثيقة. وفى حالة شركة التأمين التبادلى فإن المشارك فى هذا التأمين يقبل بالمخاطرة من كل حامل وثيقة ويقوم بتجميع هذه المخاطر، وعلى الرغم من أن حاملى الوثائق يتحملون هذه المخاطر المجمعة مجتمعين بصفتهم مالكين فإن المشارك لا يزال يعتبر أنه قد قبل المخاطرة التى تعتبر أساس عقد التأمين.

أمثلة لعقود التأمين

ت١٨ – فيما يلي أمثله لعقود تعتبر عقود تأمين وذلك إذا كان نقل مخاطر التأمين جوهرياً:

(أ) التأمين ضد السرقة أو تلف الممتلكات.

(ب) التأمين ضد المسؤولية عن المنتج، المسؤولية المهنية أو المدنية أو النفقات القانونية.

(ج) التأمين على الحياة وترتيبات الجنازة المدفوعة مسبقاً (مع أن الوفاة حدث محقق إلا أنه من غير المؤكد متى سيحصل أو كماهو الحال فى بعض عقود التأمين ليس مؤكداً ما إذا كانت الوفاة ستقع خلال المدة التى يغطيها عقد التأمين).

(د) الرواتب العمرية الطارئة مدى الحياة ورواتب التقاعد (أى العقود التى تنص على التعويض عن حدث مستقبلى مؤكد أى – بقاء المؤمن أو المتقاعد على قيد الحياة – لمساعدة المؤمن له أو المتقاعد فى المحافظة على مستوى معين من المعيشة والذي بغير ذلك سيؤثر سلبياً عليه ببقائه على قيد الحياة.

(هـ) الإعاقة والتغطية الطبية.

(و) ضمانات الكفالة وضمانات الأمانة وضمانات حسن التنفيذ وضمانات العطاءات (العقود التى تنص على التعويض فى حال عدم قيام الطرف الآخر بتنفيذ التزام تعاقدى، على سبيل المثال الالتزام بإقامة بناء).

(ز) تأمين الدين الذي يتضمن دفع مبلغ معين لتعويض حامل الوثيقة عن خسارة تكبدها بسبب مدين لم يقم بالدفع فى ميعاد الاستحقاق بموجب الشروط الأصلية أو المعدلة لأداة دين. ويمكن لهذه العقود أن تتخذ أشكالاً قانونية عديدة كالكفالة المالية أو خطاب

الضمان أو منتج مشتق لتعثر المدين أو عقد التأمين، غير أنه بالرغم أن هذه العقود تلبى تعريف عقد التأمين فإنها تلبى كذلك تعريف عقد الضمان المالي فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) وهى ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) وليس هذا المعيار (راجع الفقرة "٤ (د) ") ، وبالرغم من ذلك إذا أكدت فى السابق الجهة المصدرة لعقود الضمان المالي أنها تعتبر هذه العقود عقود تأمين واستخدمت المحاسبة التى تنطبق على عقود التأمين فإنه يمكن للجهة المصدرة أن تختار تطبيق إما معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠) أو هذا المعيار على عقود الضمان المالي هذه.

(ح) ضمان المنتجات: تقع ضمانات المنتجات التى تصدر من طرف آخر بشأن البضائع التى يبيعها المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة ضمن نطاق هذا المعيار إلا أن الضمانات التى يتم إصدارها مباشرة من قبل المصنع أو الموزع أو تاجر التجزئة تقع خارج هذا النطاق لكونها ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) ومعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨).

(ط) تأمين الملكية (أى تأمين ضد اكتشاف عيوب فى ملكية الأرض ولم تكن هذه العيوب ظاهرة عند تحرير عقد التأمين)، وفى هذه الحالة يكون الحدث المؤمن منه هو اكتشاف العيوب فى الملكية لا العيوب ذاتها.

(ى) المساعدة فى السفر (التعويض النقدى أو العينى لحامل الوثيقة عن الخسائر التى يتكبدها خلال السفر). وتتناول الفقرتان "ت٦" و"ت٧" بعض العقود من هذا النوع.

(ك) سندات الكوارث التى تنص على تخفيض الدفعات أو الفوائد أو كليهما من حيث المبدأ فى حال تحقق حدث معين يلحق تأثيرات معاكساً بمصدر السند (ما لم يكن الحدث المحدد لا يخلق مخاطرة تأمينية هامة، ومثال ذلك هو حدوث تغيير فى معدل الفائدة أوسعر صرف العملة الأجنبية).

(ل) التبادلات التأمينية وسائر العقود التى تتطلب الدفع على أساس التغيير فى المناخ أو التغيير الجيولوجى أو المتغيرات المادية الأخرى المحددة لأحد أطراف العقد.

(م) عقود إعادة التأمين.

ت١٩ – لا تعتبر الأمثلة التالية عقود تأمين:

(أ) عقود الاستثمار التى تأخذ قانونياً شكل عقود التأمين إلا أنها لا تعرض شركة التأمين لمخاطر تأمين هامة مثل عقود التأمين على الحياة التى لا تتحمل فيها شركة التأمين مخاطرة وفاة كبيرة (وهذه العقود هى أدوات مالية غير تأمينية أو عقود خدمات، راجع الفقرتين "ت٢٠" و"ت٢١")

(ب) العقود التى تأخذ شكل عقود التأمين لكنها تنقل كافة مخاطر التأمين الهامة إلى حامل الوثيقة من خلال أساليب نافذة وغير قابلة للإلغاء تحدد الدفعات المستقبلية التى يتحملها حامل الوثيقة كنتيجة مباشرة للخسائر المؤمن منها ومثالها بعض عقود إعادة التأمين المالية أو العقود الجماعية (تكون هذه العقود عادة أدوات مالية غير تأمينية أو عقود خدمات (راجع الفقرتين " ت٢٠" و"ت٢١").

(ج) التأمين الذاتى أى الاحتفاظ بالمخاطر التى يمكن تغطيتها بالتأمين (حيث لا يوجد هناك عقد تأمين كون الأمر لاينطوى على اتفاق مع طرف آخر).

(د) العقود (كعقود المقامرة) التى تتطلب الدفع فى حال حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد إلا أنها لا تتطلب – كشرط تعاقدى مسبق للدفع – أن يؤثر الحدث تأثيراُ معاكساً على حامل الوثيقة. إلا أن هذا لا يستثنى تفاصيل الدفع المعدة مسبقاً من تحديد الخسائر الناتجة عن حدث معين كوفاة أو حادث (راجع أيضاً الفقرة "ت١٣").

(هـ) المشتقات التى تعرض أحد الأطراف لمخاطرة مالية غير تأمينية لكونها تتطلب من ذلك الطرف أن يقوم بالدفع الذي لا يستند إلا على التغيير فى واحد أو أكثر من العوامل التالية:

معدلات الفائدة المحددة، سعر الورقة المالية أو السلعة، سعر صرف العملة الأجنبية، مؤشر الأسعار، أو معدل أو معامل أو مؤشر الدين، أو أى متغير آخر بشرط أن يكون المتغير غير محدد بالنسبة لطرف العقد فى حالة المتغير غير المالي (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)).

(و) عقود الضمانات المالية (أو خطابات الضمان أو المنتج المشتق لتعثر المدين أو عقد تأمين الدين الذي يتطلب الدفع، حتى وإن لم تلحق خسارة بحامل الوثيقة بسبب عدم قيام المدين بالدفع فى تاريخ الاستحقاق (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)).

(ز) العقود التى تتطلب الدفع على أساس متغير مناخى أو جيولوجى أو مادي لا يخص طرف معين فى العقد (توصف شيوعاً بالمشتقات المناخية).

(ح) سندات الكوارث التى تنص على دفعات مخفضة من المبلغ الأصلى أو الفائدة أو كلاهما على أساس متغير مناخى أو جيولوجى أو متغير فيزيائى آخر لا يخص طرف معين فى العقد.

ت٢٠ – إذا نشأ عن العقود الموصوفة فى الفقرة "ت١٩" أصول والتزامات مالية تكون هذه العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) مما يعنى من بين أمور أخرى أن أطراف العقد قد طبقوا ما يسمى بمحاسبة الودائع التى تتضمن ما يلي:

(أ) أن يعترف أحد الأطراف بالمقابل الذي يتم الحصول عليه كالتزام مالي وليس كإيراد.

(ب) أن يعترف الطرف الآخر بالمقابل المدفوع كأصل مالي وليس كمصروف.

ت٢١ – إذا لم ينشأ عن العقود الواردة فى الفقرات "ت١٩" أصول والتزامات مالية فإن معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) ينطبق عليها. ويقضى المعيار (٤٨) بأن الإيرادات المرتبطة بمعاملة تتضمن تقديم الخدمات يتم الاعتراف بها بالرجوع إلى نسبة إتمام المعاملة إذا كان من الممكن تقدير ناتج المعاملة بشكل يمكن الاعتماد عليه.

مخاطر التأمين الهامة

ت٢٢ – لا يكون العقد عقد تأمين إلا إذا نقل مخاطر التأمين الهامة. وتتناول الفقرات من "ت٨" إلى "ت٢١" مخاطر التأمين وتتناول الفقرات التالية ما إذا كانت مخاطر التأمين هامة أم لا.

ت٢٣ – لا تكون مخاطر التأمين هامة إلا إذا كان من شأن الحدث المؤمن منه أن يؤدى بشركة التأمين إلى دفع مزايا هامة إضافية بأى صورة كانت باستثناء المعاملات التى تفتقد للمضمون التجارى (أى التى تكون ضعيفة الأثر على اقتصاديات المعاملة). وإذا كانت المنافع الهامة الإضافية واجبة الأداء فى المعاملات ذات المضمون التجارى فإن الشرط الوارد فى الجملة السابقة يمكن تحقيقه حتى وإن كان الحدث المؤمن منه بعيد الإحتمال أو إذا كانت القيمة الحالية (أى المرجحة الاحتمال) للتدفقات النقدية الطارئة تشكل جزءاً صغيراً من القيمة المتوقعة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية الباقية.

ت٢٤ – تشير المزايا الإضافية الواردة فى الفقرة "ت٢٣" إلى المبالغ التى تتجاوز تلك التى كانت سوف تستحق فى حال حصول الحدث المؤمن منه (باستثناء تصور عدم وجود مضمون تجارى). وتتضمن هذه المبالغ الإضافية نفقات التعامل مع المطالبات وتقديرها إلا أنها لا تشمل ما يلي:

(أ) الخسارة من إمكانية محاسبة حامل الوثيقة عن الخدمات المستقبلية. وعلى سبيل المثال فإن عقد التأمين على الحياة المتصل بالاستثمار، أو وفاة حامل الوثيقة يعنى أن شركة التأمين سوف لن تتمكن من ممارسة خدمات إدارة الأستثمار وأن تتقاضى

مقابلاً عنها، إلا أن هذه الخسارة الإقتصادية لشركة التأمين لا تعكس المخاطرة التأمينية تماماً كما لا يتحمل مدير الصندوق التبادلى مخاطر تأمينية فيما يتعلق بالوفاة المحتملة للعميل، وبالتالي فإن الخسارة المحتملة لأتعاب الأستثمار المستقبلى ليست ذات صلة عند تقدير مخاطر التأمين التى انتقلت من خلال العقد.

(ب) التنازل بسبب الوفاة عن الأعباء التى كانت ستترتب على الإلغاء أو التنازل وذلك لكون العقد قد أنشأ هذه الأعباء، حيث أن التنازل عن هذه الأعباء لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودة سابقاً، إلا أنه ليس ذى صلة عند تقييم مقدار المخاطر التأمينية التى ينقلها العقد.

(ج) الدفع المشروط بحدث لا يؤدى إلى خسائر جسيمة لحامل العقد. على سبيل المثال فى حالة العقد الذي يتطلب من شركة التأمين أن تدفع مليون جنيه إذا أدى التلف المادي لأصل إلى خسارة غير جسيمة للحائز قد تكون جنيه واحد وفى هذا العقد فإن الحائز ينقل إلى شركة التأمين المخاطرة غير الجسيمة المتمثلة بخسارة جنيه واحد وفى نفس الوقت فإن العقد ينشئ مخاطرة غير تأمينية تتمثل بأن شركة التأمين ستدفع ٩٩٩,٩٩٩ جنيه فى حال حصول الحدث المحدد. ولأن شركة التأمين لا تقبل مخاطر التأمين الهامة من الحائز فإن هذا العقد لا يكون عقد تأمين.

(د) استعادات إعادة التأمين المحتملة، حيث تحاسبها شركة التأمين بشكل منفصل.

ت٢٥ – على شركة التأمين أن تقيم مدى أهمية مخاطر التأمين لكل عقد على حدة بالرجوع إلى طبيعة البيانات المالية(*) إلا أن المخاطر التأمينية قد تكون جسيمة حتى وإن كان ثمة إحتمال بسيط للخسائر المادية لكامل مجموعة من العقود، إن التقييم لكل عقد على حدة يسهل تصنيف العقد كعقد تأمين، إلا انه وفى حالة مجموعة من العقود الصغيرة المتجانسة والمعروف تكونها من عقود تنقل كامل المخاطرة التأمينية فلا يكون على شركة التأمين أن تفحص كل عقد من المجموعة للوصول إلى عدد قليل من العقود غير المشتقة التى تنقل مخاطر التأمين غير الهامة.

(*) لهذه الغاية فإن العقود التى يتم الدخول بها بشكل متزامن مع طرف مقابل فرد (أو العقود المتكافلة) تشكل عقداً واحداً.

ت٢٦ – يتبع الفقرات من "ت٢٣" إلى "ت٢٥" أنه إذا كان العقد ينص على دفع مبلغ عند الوفاة يتجاوز المبلغ المستحق فى حال البقاء على قيد الحياة فإن هذا العقد عقد التأمين ما لم يكن المبلغ المستحق عند الوفاة غير هام (يقيم بالرجوع إلى العقد لا إلى مجموعة العقود). وكما تبين الفقرة "ت٢٤ (ب) " فإن التنازل عند الوفاة عن الإلغاء أو التخلى عن التغييرات لايدخل فى التقييم إذا كان هذا التنازل لا يعوض حامل الوثيقة عن المخاطر الموجودةسلفاً وبالمثل فإن العقد السنوى الذي يدفع بموجبه مبالغ معتادة على مدى باقى حياة حامل الوثيقة هو عقد تأمين ما لم يكن إجمالي دفعات الحياة الطارئة غير هام.

ت٢٧ – تشير الفقرة "ت٢٣" إلى مزايا إضافية قد تتضمن شرط دفع المزايا بشكل سابق فى حال حصول الحدث المؤمن منه سابقاً وإلى أن الدفع لم يتم تحديده بالنظر إلى القيمة الزمنية للنقود، ومثال ذلك هو التأمين مدى الحياة مقابل مبلغ محدد (بعبارة أخرى التأمين الذي يتضمن دفع مبلغ عند الوفاة متى توفى حامل الوثيقة دون وجود تاريخ انتهاء لهذه التغطية). إذ من المؤكد أن حامل الوثيقة سيتوفى إلا أن موعد الوفاة غير معروف، حيث ستلحق خسارة بشركة التأمين على هذه العقود المنفردة فى حالة وفاة حامل الوثيقة مبكراً حتى وإن لم يكن هناك خسارة إجمالية على كامل مجموعة العقود.

ت٢٨ – إن لم يكن عقد التأمين مقسوماً إلى مكون إيداعى ومكون تأمينى فإن أهمية نقل المخاطر التأمينية يتم تقييمها بالرجوع إلى المكون التأمينى. ويتم تقييم أهمية المخاطر التأمينية التى يتم نقلها من خلال مشتق ضمنى بالرجوع إلى المشتق الضمنى.

تغيير مستوى المخاطرة التأمينية

ت٢٩ – لا تنقل بعض عقود التأمين أية مخاطر تأمين لشركة التأمين من البداية على الرغم من أنها تنقل المخاطرة التأمينية فى وقت لاحق. فعلى سبيل المثال إن عقداً يوفر عائداً استثمارياً معيناً ويتضمن خياراً يمنح حامل الوثيقة حق أستعمال عوائد الأستثمار عند الاستحقاق لشراء وثيقة دخل سنوى مشروط مدى الحياة لصالح مؤمنين آخرين مقابل النسب السنوية الحالية التى تتقاضاها شركة التأمين عندما يمارس حامل الوثيقة هذا الخيار. ولاينقل العقد أى مخاطر تأمينية إلى شركة التأمين حتى يتم اللجوء إلى هذا الخيار حيث تظل شركة التأمين حرة فى التسعير السنوى على الأسس التى تعكس المخاطرة التأمينية التى تنتقل إليها فى ذلك الوقت. إلا أنه إذا حدد العقد نسبة سنوية (أو أساسً لتحديدها) فإن العقد ينقل المخاطرة التأمينية إلى شركة التأمين من البداية.

ت٣٠ – إن العقد الذي يعتبر عقد تأمين يبقى عقد تأمين إلى حين إنجاز أو انتهاء كافة الحقوق والالتزامات.

معايير المحاسبة المصرية

الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد

بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات

رقم (٧٣٢) لسنة ٢٠٢٠

المجلد الثانى

٢٠٢٠

فهرس الجزء الثانى
والتفسير المحاسبى المصري رقم (١)

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)

مزايا العاملين

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)

مزايا العاملين

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)

مزايا العاملين

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد المحاسبة والإفصاح عن مزايا العاملين، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالاعتراف:

(أ) بأي التزام يستحق نتيجة قيام عامل بتقديم خدمة لها لمقابلة مزايا العاملين التي ستقوم بسدادها لهم في المستقبل.

و(ب) بأي مصروف عندما تقوم المنشأة باستهلاك المنافع الاقتصادية الناتجة عن الخدمة التي يقدمها العامل مقابل مزايا العاملين.

نطاق المعيار

٢- يجب أن يقوم صاحب العمل بتطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن مزايا العاملين فيما عدا ما يطبق بشأنه معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية على أسهم".

٣- لا يتناول هذا المعيار أسلوب المحاسبة وإعداد التقارير عن نظم مزايا العاملين حيث يتم تناول ذلك في معيار المحاسبة المصري رقم (٢١) "المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد".

٤- يطبق هذا المعيار على كافة مزايا العاملين، بما في ذلك تلك المنصوص عليها:

(أ) بموجب نظم رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين منشأة وعاملين فرديين أو مجموعات من العاملين أو ممثليهم.

أو (ب) بموجب المتطلبات التشريعية أو من خلال ترتيبات صناعية حيث يطلب من المنشآت المساهمة في النظم الوطنية أو نظم الدولة أو نظم الصناعة أو نظم أصحاب العمل المتعددة.

أو (ج) بموجب الأعراف غير الرسمية التي ينشأ عنها التزام حكمي. وينشأ عن الأعراف غير الرسمية التزام حكمي عندما لا يوجد لدى المنشأة بديل فعلى سوى سداد مزايا العاملين، وأحد الأمثلة على الالتزام الحكمي ما يترتب على التغير في الأعراف غير الرسمية للمنشأة ضرر غير مقبول في علاقاتها مع العاملين.

٥- تشمل مزايا العاملين:

(أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل (إذا استحقت خلال ١٢ شهرًا من نهاية الفترة) للعاملين الحاليين مثل:

(١) الأجور والمرتبات واشتراكات التأمينات الاجتماعية.

و(٢) الإجازات السنوية المدفوعة.

و(٣) المكافآت.

و(٤) المزايا غير النقدية (مثل الرعاية الطبية والإسكان والانتقال أو البضائع والخدمات المجانية أو المدعومة).

(ب) مزايا ما بعد انتهاء الخدمة مثل:

(١) معاشات التقاعد (مثل المعاشات والمبالغ المقطوعة التي تصرف عند التقاعد).

و (٢) مزايا التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة لما بعد انتهاء الخدمة والرعاية الطبية لما بعد انتهاء الخدمة.

(ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل مثل:

(١) إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث.

و(٢) الاحتفال بالمناسبات أو مزايا الخدمة الطويلة الأخرى.

و(٣) مزايا العجز طويلة الأجل.

(د) مزايا إنهاء الخدمة.

٥أ- لا تشمل مزايا العاملين نصيب العاملين في الأرباح والمقررة بموجب نصوص قانونية.

٦- تشمل مزايا العاملين المزايا المقدمة إما للعاملين أو من يعولونهم، ويمكن تسويتها من خلال دفعات (أو تزويد بضائع أو خدمات) تتم إما مباشرة للعاملين أو لزوجاتهم أو أبنائهم أو من يعولونهم أو لآخرين مثل شركات التأمين.

٧- قد يقوم العامل بتقديم الخدمات للمنشأة على أساس وقت كامل أو جزئي أو دائم أو عرضي أو مؤقت، ولغرض هذا المعيار فإن لفظ عاملين يشمل المديرين وموظفي الإدارة الآخرين.

تعريفات

٨ – تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها.

مزايا العاملين: هي كافة أشكال المقابل الذي تمنحه المنشأة مقابل الخدمة التي يقدمها العاملون.

مزايا العاملين قصيرة الأجل: هي مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) التي تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهرًا بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة.

المزايا بعد انتهاء الخدمة: هي مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) المستحقة بعد إكمال فترة الخدمة.

مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل: هي مزايا العاملين (عدا مزايا ما بعد انتهاء الخدمة ومزايا إنهاء الخدمة) التي لا تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهرًا بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها العاملون خدماتهم.

مزايا إنهاء الخدمة: هي مزايا العاملين المستحقة نتيجة إما:

(أ) لقرار المنشأة بإنهاء خدمة عامل قبل تاريخ التقاعد العادي.

أو (ب) لقرار العامل بقبول ترك العمل الاختياري مقابل هذه المزايا.

نظم المزايا بعد انتهاء الخدمة: هي ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم مزايا بعد انتهاء فترة الخدمة لعامل واحد أو أكثر.

نظم الاشتراك المحدد: هي نظم المزايا لما بعد انتهاء الخدمة والتي تقوم المنشأة بموجبها بدفع اشتراكات ثابتة في منشأة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليها التزام قانوني أو حكمي لدفع مزيد من الاشتراكات إذا لم يكن الصندوق محتفظًا بأصول كافية لدفع كافة مزايا العاملين المتعلقة بخدمتهم في الفترات الحالية والسابقة.

نظم المزايا المحددة: هي نظم المزايا لما بعد انتهاء الخدمة بخلاف نظم الاشتراك المحدد.

نظم أصحاب العمل المتعددين: هي نظم اشتراك محدد (عدا نظم الدولة) أو نظم مزايا محددة (عدا نظم الدولة) التي:

(أ) تجمع الأصول التي تساهم فيها مختلف المنشآت والتي ليست تحت سيطرة واحدة.

و(ب) تستخدم تلك الأصول لتقديم المزايا للعاملين في أكثر من منشأة على أساس أنه يتم تحديد مستويات الاشتراك والمزايا بدون اعتبار لهوية المنشأة التي تستخدم العاملين المعنيين.

صافي التزام (أصل) المزايا المحددة: هو العجز أو الفائض بعد تعديله بأي أثر بعدم تجاوز أصل صافي المزايا المحددة عن سقف الأصل ويعرف العجز أو الفائض بأنه:

(أ) القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة.

ناقصًا

(ب) القيمة العادلة لأصول النظام.

سقف الأصل: هو القيمة الحالية لأي مزايا اقتصادية موجودة في شكل استردادات من النظام أو تخفيض في الاشتراكات المستقبلية للنظام.

القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة: هي القيمة الحالية للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الالتزام الناجم عن خدمة العامل في الفترات الحالية والسابقة بدون خصم أية أصول للنظام.

أصول النظام: تتضمن:

(أ) الأصول التي يحتفظ بها صندوق المزايا طويلة الأجل للعاملين

(ب) بوالص التأمين المؤهلة

الأصول التي بحوزة صندوق مزايا العاملين طويلة الأجل: هي الأصول (بخلاف الأدوات المالية غير القابلة للتحويل التي تصدرها المنشأة المعدة للقوائم المالية) والتي تتسم بما يلي:

(أ) تحتفظ بها منشأة (صندوق) منفصلة قانونيًا عن المنشأة المعدة للقوائم وقائمة فقط لسداد مزايا العاملين أو تمويلها.

و(ب) متاحة لتستخدم فقط لتسوية مزايا العاملين، وليست متاحة لدائني المنشأة المعدة للقوائم (حتى في حالات الإفلاس) ولا يمكن إعادتها للمنشأة المعدة للقوائم إلا إذا:

(١) كانت الأصول المتبقية للصندوق كافية لتلبية التزامات النظام الخاص بمزايا العاملين أو التزامات المنشأة المعدة للقوائم.

أو (٢) تم إعادة الأصول للمنشأة المعدة للقوائم لتعويض هذه المنشأة عن مزايا العاملين المسددة بالفعل.

بوليصة التأمين المؤهلة: هي بوليصة تأمين تصدرها شركة تأمين لا تمثل طرفًا ذا علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" إذا كانت عوائد البوليصة تتسم بما يلي:

(أ) يمكن استخدامها فقط لسداد أو تمويل مزايا العاملين طبقًا لنظام مزايا محددة.

(ب) ليست متاحة لدائني المنشأة المعدة للقوائم المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن سدادها لهذه المنشأة إلا إذا:

(١) كانت هذه العوائد تمثل أصولاً زائدة لا تتطلبها البوليصة للوفاء بجميع التزامات مزايا العاملين المشار إليها.

أو (٢) كان من الممكن رد هذه العوائد لهذه المنشأة لتعويضها عن مزايا العاملين المسددة بالفعل.

<u>القيمة العادلة</u>: هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

<u>تكلفة الخدمة تتكون من:</u>

(أ) <u>تكلفة الخدمة الحالية</u>: هي الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الناجمة عن خدمة العامل في الفترة الحالية.

(ب) <u>تكلفة الخدمة السابقة: </u>هي التغير في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة لخدمة العاملين في الفترات السابقة الناتجة في الفترة الحالية عن إدخال أو إجراء تعديلات في مزايا ما بعد نهاية الخدمة أو مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المزايا أو تحسينها) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المزايا القائمة).

(ج) أية مكاسب أو خسائر عند التسوية.

<u>صافي الفائدة من صافي التزام (أصل) المزايا المحددة</u>: هو التغير خلال الفترة في صافي التزام (أصل) المزايا المحددة والذي ينتج عن مرور الوقت.

<u>إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة</u> تتكون من:

(أ) المكاسب والخسائر الاكتوارية.

و(ب) العائد على أصول النظام بعد استبعاد المبالغ المدرجة ضمن صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة.

و(ج) أي تغييرات في تأثير سقف الأصل بعد استبعاد المبالغ المدرجة ضمن صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة.

<u>الأرباح أو الخسائر الاكتوارية</u>: هي التغير في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة والناتج عن:

(أ) تعديلات الخبرة (أثر الفروق بين الافتراضات الاكتوارية السابقة وما حدث بالفعل).

و (ب) آثار التغيرات في الافتراضات الاكتوارية.

<u>العائد على أصول النظام</u>: هو الفائدة وتوزيعات الأسهم والإيرادات الأخرى المتولدة من أصول النظام بالإضافة إلى الأرباح أو الخسائر المحققة أو غير المحققة من أصول النظام مخصومًا منها:

(أ) أية تكاليف لإدارة النظام.

و(ب) أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل النظام نفسه.

<u>تسوية</u>: هي معاملة تلغى كل الالتزامات القانونية والحكمية لكل أو بعض المزايا المتوفرة تحت نظام المزايا المحددة بخلاف المدفوع من المزايا إلى أو نيابة عن عاملين ضمن شروط النظام والتي تتضمنها الافتراضات الاكتوارية.

مزايا العاملين قصيرة الأجل

٩- تشمل مزايا العاملين قصيرة الأجل البنود التالية إذا كان سدادها سيتم خلال ١٢ شهرا بعد نهاية الفترة التي يقوم فيها العاملون بتقديم خدماتهم:

(أ) الأجور والمرتبات واشتراكات التأمينات الاجتماعية.

و(ب) حالات الغياب قصيرة الأجل المدفوعة مثل الإجازة السنوية المدفوعة والإجازة المرضية المدفوعة.

و(ج) المكافآت.

و(د) المزايا غير النقدية (مثل الرعاية الطبية والإسكان والانتقال أو الخدمات أو البضائع دون مقابل أو المدعومة) للعاملين الحاليين.

١٠- غير مطلوب من المنشأة إعادة تبويب مزايا العاملين قصيرة الأجل إذا تغيرت توقعاتها عن توقيت السداد مؤقتًا. ومع هذا فإذا تغيرت سمات المزايا (مثل التغير من مزايا غير مجمعة إلى مزايا مجمعة) أو إذا كان التغير في توقعات توقيت السداد غير مؤقت، فعلى المنشأة دراسة ما إذا كان النظام مازال يسرى عليه تعريف قصير الأجل.

الاعتراف والقياس

كافة مزايا العاملين قصيرة الأجل

١١- عندما يقوم عامل بتقديم خدمة لمنشأة خلال فترة محاسبية، على المنشأة الاعتراف بالمبلغ غير المخصوم لمزايا العاملين قصيرة الأجل الذي من المتوقع أن يدفع مقابل تلك الخدمة:

(أ) كالتزام (مصروف مستحق) بعد خصم أي مبلغ تم دفعه بالفعل، وإذا زاد المبلغ الذي تم دفعه عن المبلغ غير المخصوم للمزايا يجب على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدمًا) إلى الحد الذي تؤدى فيه الدفعة المقدمة على سبيل المثال إلى تخفيض في المدفوعات المستقبلية أو استرداد نقدي.

و(ب) كمصروف إلا إذا تطلب أو سمح معيار مصري آخر بإدخال المزايا في تكلفة الأصل (راجع على سبيل المثال معيار المحاسبة المصري رقم (٢) – " المخزون" ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة واهلاكاتها").

١٢- توضح الفقرات "١٣"، "١٦"، "١٩" كيف تقوم المنشأة بتطبيق المطلب الوارد فى الفقرة "١١" على مزايا العاملين قصيرة الأجل التي تتمثل في حالات غياب مدفوعة ونظم المشاركة في الأرباح والمكافآت.

حالات الغياب قصيرة الأجل المدفوعة

١٣- على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لمزايا العاملين قصيرة الأجل التي تتمثل في حالات غياب مدفوعة بموجب الفقرة "١٤" كما يلي:

(أ) في حالات الغياب المدفوعة المتراكمة: عندما يقدم العاملون الخدمة التي تزيد من حقهم في غياب مستقبلي مدفوع.

و(ب) في حالات الغياب المدفوعة غير المتراكمة عند حدوث حالات الغياب.

١٤- يمكن للمنشأة تعويض العاملين عن الغياب لأسباب مختلفة بما في ذلك الإجازة والمرض والعجز قصير الأجل والأمومة أو الأبوة والخدمة بأمر تكليف والخدمة العسكرية، ويقسم استحقاق حالات الغياب المدفوعة إلى فئتين:

(أ) تراكمية.

(ب) غير تراكمية.

١٥- حالات الغياب مدفوعة الأجر التراكمية هي تلك الحالات المرحلة والتي يمكن استخدامها في الفترات المستقبلية إذا كان استحقاق الفترة الحالية غير مستخدم بكامله، وقد يكون تراكم حالات الغياب المدفوعة إما مستحقًا (بعبارة أخرى يستحق العاملون دفعة نقدية مقابل حقهم غير المستخدم عند تركهم المنشأة)، أو غير مستحق (عندما لا يستحق العاملون دفعة نقدية مقابل حقهم غير المستخدم عند تركهم المنشأة)، وينشأ الالتزام عندما يقوم العاملون بتقديم خدمة تزيد من حقهم لحالات الغياب المدفوعة المستقبلية ويكون الالتزام قائمًا ويتم الاعتراف به حتى ولو كانت الحالات المدفوعة غير مستحقة بالرغم من أن احتمال ترك العاملين الخدمة قبل استخدامهم لحقهم في الإجازة غير المستحقة لدفعات نقدية يؤثر على قياس ذلك الالتزام.

١٦- **يجب على المنشأة قياس التكلفة المحتملة لتراكم حالات الغياب المدفوعة على أنها المبلغ الإضافي الذي يتوقع أن تدفعه المنشأة نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في تاريخ نهاية الفترة المالية، وذلك في حدود المتطلبات القانونية.**

١٧- يقيس الأسلوب المحدد في الفقرة السابقة الالتزام بمقدار مبلغ الدفعات الإضافية التي يتوقع أن تنشأ فقط من حقيقة أن المنفعة تتراكم، وفى العديد من الحالات قد لا تحتاج المنشأة إلى إجراء حسابات مفصلة لتقدير عدم وجود التزام جوهري لحالات الغياب المدفوعة غير المستخدمة. فعلى سبيل المثال، فإن التزام الإجازات المرضية عادة ما يكون هام ومؤثر إذا كان هناك تفهم رسمي أو غير رسمي بأن الإجازة المرضية غير المستخدمة سيتم اعتبارها إجازة سنوية مدفوعة.

مثال يوضح الفقرتين "١٦"، "١٧"
منشأة لديها ١٠٠ عامل كل منهم يستحق ٥ أيام أجازه مرضية مدفوعة في السنة. ويمكن ترحيل الإجازات المرضية غير المستخدمة لمدة عام واحد. وتخصم الإجازات المرضية أولاً من استحقاقات العام الحالي ثم بعد ذلك من الرصيد المرحل من العام السابق (الوارد أخيرًا يصرف أولاً). في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ كان متوسط الاستحقاقات غير المستخدمة يومين لكل موظف. وتتوقع المنشأة بناء على خبرتها والمتوقع استمرارها أن ٩٢ عامل لن يحصلوا على أكثر من ٥ أيام إجازة مرضية مدفوعة في ٢٠١٢ وأن باقي الثمان عمال سيحصلون على متوسط ستة أيام ونصف لكل منهم. تتوقع المنشأة أن تدفع أثني عشر يومًا إضافية للإجازات المرضية المدفوعة نتيجة للاستحقاقات غير المستخدمة والمتجمعة في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ (يوم ونصف لثمانية عمال). لذا تقوم المنشأة بالاعتراف بالتزام مساو لإثنى عشر يومًا كإجازات مرضية مدفوعة.

١٨- لا ترحل حالات الغياب المدفوعة غير التراكمية: فهي تنقضي إذا لم يتم استخدام حق العامل خلال الفترة الحالية بكامله، وهى لا تعطى حقًا للعاملين في دفعة نقدية عن الحق غير المستخدم عند ترك المنشأة، وهذه هي الحالة الشائعة بالنسبة لمقابل الإجازة المرضية (إلى الحد الذي لا يزيد به الحق السابق غير المستخدم عن الحق المستقبلي) وإجازة الأمومة أو الأبوة وحالات الغياب المدفوعة أو الخدمة بأمر تكليف أو الخدمة العسكرية، ولا تعترف المنشأة بالتزام أو مصروف إلى أن يأتي وقت الغياب، لأن خدمة العامل لا تزيد مبلغ المزايا.

نظم المشاركة في الأرباح والمكافآت

١٩ – يجب على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لمدفوعات المشاركة في الأرباح والمكافآت بموجب الفقرة "١١" وذلك فقط عندما:

(أ) يكون على المنشأة التزام حالي قانوني أو استدلالي لإجراء هذه المدفوعات نتيجة لأحداث سابقة.

(ب) يمكن إجراء تقدير يعتمد عليه للالتزام.

يكون الالتزام قائمًا فقط عندما لا يكون للمنشأة بديل فعلى سوى السداد.

٢٠- بموجب بعض نظم المشاركة في الربح (غير نصيب العاملين في الأرباح المحدد قانونًا) يستلم العاملون حصة في الربح فقط إذا استمروا في خدمة المنشأة لفترة محددة، وهذه النظم تخلق التزامًا حكميا عندما يقوم العاملون بتقديم الخدمة التي تزيد من المبلغ الذي سيتم دفعه لو أنهم استمروا في الخدمة حتى نهاية الفترة المحددة، ويعكس قياس هذه الالتزامات الحكمية احتمال ترك بعض العاملين الخدمة بدون استلام دفعات المشاركة في الربح.

مثال يوضح الفقرة "٢٠"
يتطلب نظام للمشاركة في الربح أن تقوم المنشأة بدفع نسبة محددة من صافي ربحها السنوي للعاملين الذين يستمرون في عملهم على مدى السنة، وإذا لم يترك العاملون العمل خلال السنة سيكون إجمالي دفعات المشاركة في الربح للسنة ٣% من صافي الربح، وتقدر المنشأة أن معدل دوران العاملين سيخفض الدفعات إلى ٢,٥% من صافي الربح.
تعترف المنشأة بالتزام ومصروف مقداره ٢,٥% من صافي الربح.

٢١- قد لا يكون على المنشأة التزام قانوني لدفع مكافأة، وبرغم ذلك في بعض الحالات تمارس المنشأة دفع المكافآت، وفي هذه الحالات يكون على المنشأة التزام حكمي لأنه لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلى سوى دفع المكافأة، ويقاس الالتزام الحكمي بعد الأخذ في الاعتبار إمكانية قيام بعض العاملين بترك المنشأة بدون استلام مكافأة.

٢٢- تستطيع المنشأة إجراء تقدير يعتمد عليه لالتزامها القانوني أو الحكمي بموجب نظام المشاركة في الربح أو المكافأة، وذلك فقط:

(أ) عندما تحتوي الأحكام الرئيسية للنظام على صيغة لتحديد مبلغ المزايا.

أو (ب) عندما تحدد المنشأة المبالغ التي سيتم دفعها قبل اعتماد القوائم المالية لإصدارها.

أو (ج) عندما تعطى الخبرة السابقة أدلة واضحة على مبلغ الالتزام الحكمي للمنشأة.

٢٣- فيما عدا نصيب العاملين في الأرباح والمقرر قانوناً، ينشأ الالتزام بموجب نظام المشاركة في الربح والمكافآت من خدمة العاملين وليس من معاملات مع أصحاب المنشأة، وبناءً على ذلك تعترف المنشأة بتكلفة نظام المشاركة في الربح والمكافآت ليس كتوزيع لصافي الربح ولكن كمصروف.

٢٤- إذا لم تكن دفعات المشاركة في الربح والمكافآت مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهرًا بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة فإن هذه الدفعات تبوب كمزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل (راجع الفقرات من "١٥٣" إلى "١٥٨").

الإفصاح

٢٥- بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن مزايا العاملين قصيرة الأجل فقد تتطلب معايير المحاسبة المصرية الأخرى إجراء إفصاحات، فعلى سبيل المثال يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة " الإفصاح عن المعلومات الخاصة بمزايا العاملين لكبار موظفي الإدارة، ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية " وجوب إفصاح المنشأة عن تكلفة مزايا العاملين.

مزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة – التمييز بين نظم الاشتراك المحدد ونظم المزايا المحددة

٢٦- تشمل المزايا بعد انتهاء الخدمة ما يلي على سبيل المثال:

(أ) مزايا التقاعد مثل المعاشات.

و (ب) المزايا الأخرى بعد انتهاء الخدمة مثل التأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والرعاية الطبية بعد انتهاء الخدمة.

تعرف الترتيبات التي بموجبها تقوم المنشأة بتقديم مزايا بعد انتهاء الخدمة بأنها نظم لمزايا ما بعد انتهاء الخدمة، وتطبق المنشأة هذا المعيار على كافة الترتيبات سواء كانت تتعلق بإنشاء وحدة مستقلة لاستلام الاشتراكات ودفع المزايا أم لا.

٢٧- تصنف نظم المزايا لما بعد انتهاء الخدمة على أنها إما نظم اشتراك محدد أو نظم مزايا محددة، وذلك يعتمد على الجوهر الاقتصادي للنظام كما هو مأخوذ من أحكامه وشروطه الرئيسية.

٢٨- يقتصر الالتزام القانوني أو الحكمي للمنشأة على المبلغ الذي توافق على الاشتراك به في الصندوق، وهكذا يتم تحديد مبلغ المزايا لما بعد انتهاء الخدمة الذي يستلمه العامل بمقدار مبلغ الاشتراكات التي تدفعها المنشأة (ومن المحتمل كذلك العامل) لنظام مزايا بعد انتهاء الخدمة أو إلى شركة التأمين، بالإضافة إلى العوائد على الاستثمارات الناجمة من الاشتراكات.

وتبعًا لذلك تقع المخاطر الاكتوارية (أن تكون المزايا أقل مما هو متوقع) ومخاطر الاستثمار (أن تكون الأصول المستثمرة غير كافية لمواجهة المزايا المتوقعة) على العامل.

٢٩- من الأمثلة على الحالات التي لا يقتصر فيها التزام المنشأة على المبلغ الذي توافق على الاشتراك به في الصندوق عندما يكون على المنشأة التزام قانوني أو حكمي من خلال:

(أ) صيغة نظام مزايا ليس مرتبطًا فقط بمبلغ الاشتراكات ويتطلب من المنشأة تقديم اشتراكات إضافية إذا كانت الأصول غير كافية لسداد المزايا كما هي واردة في صيغة نظام المزايا.

أو (ب) ضمان إما بشكل غير مباشر من خلال نظام أو بشكل مباشر لعائد محدد على الاشتراكات.

أو (ج) الأعمال غير الرسمية التي ينشأ عنها التزام حكمي، فقد ينشأ التزام حكمي عندما يكون للمنشأة سوابق تاريخية بزيادة مزايا العاملين السابقين لمواجهة التضخم حتى عندما لا يوجد التزام قانوني للقيام بذلك.

٣٠- بموجب نظم المزايا المحددة:

(أ) تلتزم المنشأة بتقديم المزايا المتفق عليها للعاملين الحاليين والسابقين.

و(ب) تقع المخاطر الاكتوارية (أن تزيد تكلفة المزايا عما هو متوقع) ومخاطر الاستثمار في جوهرها على المنشأة، وإذا كانت الحسابات الاكتوارية أو الاستثمارية أسوأ مما كان متوقعًا فقد يتم زيادة التزام المنشأة.

٣١- توضح الفقرات من "٣٢" إلى "٤٩" أدناه الفرق بين نظم الاشتراك المحدد ونظم المزايا المحددة في سياق نظم أصحاب العمل المتعددين وخطط الدولة والمزايا المؤمن عليها.

نظم أصحاب العمل المتعددين

٣٢- على المنشأة تبويب نظام أصحاب العمل المتعددين على أنه نظام اشتراك محدد أو نظام مزايا محددة بموجب أحكام النظام (بما في ذلك أي التزام حكمي يتعدى الأحكام الرسمية).

٣٣- إذا كانت المنشأة ستساهم في نظام مزايا محددة لأصحاب عمل متعددين وما لم تطبق الفقرة "٣٤" على المنشأة:

(أ) حساب حصتها النسبية في التزام المزايا المحددة وأصول النظام والتكلفة المتعلقة بالنظام بنفس الطريقة المستخدمة في أية نظم مزايا محددة أخرى.

و (ب) الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرات من "١٣٥" إلى "١٤٨" (باستثناء الفقرة "١٤٨(د)")

٣٤- عندما لا تتوافر معلومات كافية لاستعمال محاسبة المزايا المحددة فيما يخص نظام أصحاب العمل المتعددين فعلى المنشأة:

(أ) المحاسبة عن النظام بموجب الفقرتين "٥١" و"٥٢"" كما لو كان نظام اشتراك محدد.

و(ب) الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة "١٤٨"

٣٥- فيما يلي مثال على نظام مزايا محددة لأصحاب عمل متعددين حيث:

(أ) يتم تمويل نظام على أساس دفعات مقسطة بحيث: تحدد الاشتراكات عند مستوى يتوقع أن يكون كافيًا لدفع المزايا التي تستحق في نفس الفترة، ويتم دفع المزايا المستقبلية التي تم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من الاشتراكات المستقبلية.

(ب) يتم تحديد مزايا العاملين حسب طول مدة خدمتهم، ولا يوجد لدي المنشآت المشاركة وسائل فعلية للانسحاب من النظام بدون دفع اشتراك للمزايا التي يحصل عليها العاملون حتى تاريخ الانسحاب، ومثل هذا النظام يخلق مخاطرة اكتوارية للمنشأة: إذا كانت التكلفة النهائية للمزايا التي تم الحصول عليها في تاريخ الميزانية أكبر مما هو متوقع فإنه يجب على المنشأة أما زيادة اشتراكها أو إقناع العاملين بقبول تخفيض في المزايا وعلى ذلك يعرف هذا النظام بأنه نظام مزايا محددة.

٣٦- حينما تتوفر معلومات كافية عن نظام أصحاب العمل المتعددين المعرف على أنه نظام مزايا محددة تقوم المنشأة بإجراء المعالجة المحاسبية لحصتها النسبية في التزام المزايا المحددة وأصول النظام وتكلفة المزايا بعد انتهاء الخدمة المرتبطة مع النظام بنفس الطريقة كما هي بالنسبة لأي نظام مزايا محددة، على أنه في بعض الحالات قد لا تكون المنشأة قادرة على تحديد حصتها في المركز المالي وأداء النظام بطريقة يعتمد عليها وكافية للأغراض المحاسبية، وقد يحدث ذلك:

(أ) إذا عرض النظام المنشآت المشاركة لمخاطر اكتوارية مرتبطة بالعاملين الحاليين والسابقين للمنشآت الأخرى، مع ما ينجم عن ذلك من عدم وجود أساس ثابت ويعتمد عليه لتخصيص الالتزام وأصول النظام والتكلفة لكل منشأة مشاركة في النظام على حده.

أو (ب) إذا لم تتوفر للمنشأة إمكانية الوصول إلى المعلومات الخاصة بالنظام التي تلبي متطلبات هذا المعيار.

في هذه الحالات تقوم المنشِأة بإجراء المحاسبة للنظام كما لو كان نظام اشتراك محدد وتفصح عن المعلومات الإضافية التي تتطلبها الفقرة "١٤٨".

٣٧- من الممكن أن تكون هناك اتفاقية تعاقدية بين نظام أصحاب العمل المتعددين والمشاركين فيها تحدد كيف سيتم توزيع الفائض على المشاركين (أو تمويل العجز)، وعلى المشارك في نظام أصحاب العمل المتعددين مع وجود هذه الاتفاقية التي تفسر النظام كنظام مزايا محددة حسب الفقرة "٣٠" أن يعترف بالأصل أو الالتزام الذي ينجم من الاتفاقية التعاقدية والدخل أو المصروف الناجم عنها في الأرباح أو الخسائر.

مثال يوضح الفقرة "٣٧"
تشارك منشأة في نظام مزايا محددة لأصحاب عمل متعددين ولا تقوم بإعداد تقييمات للنظام على أساس معيار المحاسبة المصري (٣٨)، وهي لذلك تفسر النظام كما لو أنه نظام اشتراك محدد، ويبين تقييمًا للتمويل ليس على أساس معيار المحاسبة المصري (٣٨) عجزًا في النظام مقداره ١٠٠، وقد وافق النظام بموجب عقد على جدول للاشتراكات مع أصحاب العمل المشاركين في النظام ينهى العجز على مدى السنوات الخمس التالية، ويبلغ إجمالي اشتراكات المنشأة بموجب العقد ٨ مليون. تعترف المنشأة بالتزام عن الاشتراكات معدلة بالقيمة الزمنية للنقود ومصروف مساو لذلك في الأرباح أو الخسائر.

٣٨- تتميز نظم أصحاب العمل المتعددين عن نظم إدارة المجموعة، ونظام إدارة المجموعة هو مجرد تجميع لنظم أصحاب العمل الفرديين معًا للسماح لأصحاب العمل المشاركين في تجميع أصولهم لأغراض الاستثمار وبالتالي تخفيض تكاليف إدارة الاستثمار والمصاريف الإدارية، ولكن يتم فصل مطالبات مختلف أصحاب العمل لمصلحة العاملين لديهم فقط، ولا تشكل نظم الإدارة الجماعية أية مشاكل محاسبية معينة لأن المعلومات متوفرة في الحال لمعاملتها بنفس الطريقة مثل أي نظام صاحب عمل مفرد، ولأن هذه النظم لا تعرض المنشآت المشاركة للمخاطر الاكتوارية المتعلقة بالعاملين الحاليين والسابقين للمنشآت الأخرى، وتتطلب التعريفات في هذا المعيار أن تقوم المنشأة بتبويب نظام إدارة المجموعة إما على أنه نظام اشتراك محدد أو نظام مزايا محددة حسب أحكام النظام (بما في ذلك أي التزام حكمي يتعدى الأحكام الرسمية).

٣٩- عند تحديد متى يتم الاعتراف وكيف يقاس الالتزام الناشئ عن تصفية نظام مزايا محددة لأصحاب العمل المتعددين أو انسحاب المنشأة من مثل هذا النظام، على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

نظم المزايا المحددة والتي توزع مخاطرها بين منشآت متعددة والتي هي تحت سيطرة واحدة :

٤٠- نظم المزايا المحددة التي توزع مخاطرها بين منشآت متعددة والتي هي تحت سيطرة واحدة لا تعتبر نظم أصحاب عمل متعددين.

٤١- على المنشأة التي تشارك في مثل هذه النظم الحصول على معلومات حول النظام ككل مقاس حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) على أساس الافتراضات التي تنطبق على النظام ككل، وإذا كانت هناك اتفاقية تعاقدية أو سياسة مبينة لتحميل صافي تكلفة المزايا المحددة للنظام ككل مقاسة حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) على منشآت المجموعة كل على حده فإن على المنشأة الاعتراف في قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة بصافي تكلفة النظام المحدد الذي تم تحميله، وإذا لم تكن هناك مثل هذه الاتفاقية أو السياسة فإنه يجب الاعتراف بصافي التكلفة المحددة في القوائم المالية المستقلة أو المنفردة لمنشأة المجموعة التي هي قانونًا صاحب العمل الكفيل للنظام، وعلى المنشآت الأخرى بالمجموعة الاعتراف في قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة بتكلفة مساوية لمساهمتها المستحقة الدفع عن الفترة.

٤٢- أن المشاركة في مثل هذا النظام هي معاملة طرف ذي علاقة لكل منشأة في المجموعة على حده، ولذلك يجب على المنشأة الافصاح في قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة "١٤٩".

نظم الدولة

٤٣- على المنشأة إجراء محاسبة لنظام الدولة بنفس الطريقة كما هي بالنسبة لنظام أصحاب عمل متعددين (راجع الفقرات من "٣٢" إلى "٣٩")

٤٤- يتم وضع نظم الدولة بموجب التشريع لتغطية كافة المنشآت وتقوم بتشغيلها الحكومة أو جهة أخرى ليست خاضعة لسيطرة أو تأثير المنشأة المعدة للقوائم، وتوفر بعض النظم التي وضعتها المنشأة مزايا إجبارية تحل محل المزايا التي يتم – خلافًا لذلك – تغطيتها بموجب نظام الدولة ومزايا اختيارية إضافية، وهذه النظم لا تعتبر نظم دولة.

٤٥- تتصف نظم الدولة بأنها ميزة محددة أو اشتراك محدد بناء على التزام المنشأة بموجب النظام، ويتم تمويل العديد من نظم الدولة على أساس الدفعات المقسطة وتحدد الاشتراكات عند مستوى يتوقع أن يكون كافيًا لدفع المزايا المطلوبة التي تستحق في نفس الفترة، ويتم دفع المزايا المستقبلية التي يتم الحصول عليها خلال الفترة الحالية من الاشتراكات المستقبلية، وبرغم ذلك ففي نظام الدولة لا يوجد على المنشأة التزام قانوني أو حكمي لدفع هذه المبالغ المستقبلية، فالتزامها الوحيد هو دفع الاشتراكات عندما تستحق.

المنافع المؤمن عليها

٤٦- يمكن للمنشأة دفع أقساط تأمين لتمويل نظام مزايا بعد انتهاء الخدمة، وعلى المنشأة معاملة هذا النظام على أنه نظام اشتراكات محدد إلا إذا كانت المنشأة ستتحمل التزامًا قانونيًا أو حكميًا (إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال النظام):

(أ) بدفع مزايا العاملين مباشرة عندما تصبح مستحقة.

أو(ب) دفع اشتراكات أخرى إذا كان المؤمن لا يقوم بدفع كافة مزايا العاملين المستقبلية المتعلقة بخدمة العاملين في الفترات الحالية والسابقة.

وإذا تحملت المنشأة هذا الالتزام القانوني أو الحكمي فإنه يجب على المنشأة معاملة النظام على أنه نظام مزايا محددة.

٤٧- المزايا المؤمن عليها بموجب عقد تأمين ليست بحاجة لأن يكون لها علاقة مباشرة أو تلقائية مع التزام المنشأة بمزايا العاملين، وتكون نظم المزايا بعد انتهاء الخدمة التي تشتمل على عقود تأمين خاضعة لنفس التمييز بين المحاسبة والتمويل شأنها في ذلك شأن النظم الممولة الأخرى.

٤٨- عندما تقوم المنشأة بتمويل التزام مزايا بعد انتهاء الخدمة بالاشتراك في بوليصة تأمين تحتفظ المنشأة بموجبها (إما بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر من خلال النظام أو من خلال آلية تحديد الأقساط المستقبلية أو من خلال علاقة تمثل طرفًا مع شركة التأمين) بالتزام قانوني أو حكمي فإن دفع الأقساط لا يرقى إلى اشتراكات محددة، ويتبع ذلك:

(أ) أن تقوم المنشأة بالمحاسبة عن بوليصة التأمين المؤهلة على أنها أصل للنظام (راجع الفقرة "٨").

و(ب) أن تقوم المنشأة بالاعتراف ببوالص التأمين الأخرى على انها حقوق تعويضية (إذا كانت البوالص تتفق مع الشروط الواردة بالفقرة "١١٦").

٤٩- عندما تكون بوليصة التأمين باسم مشارك محدد في النظام أو مجموعة مشاركين في النظام، ولا يوجد على المنشأة التزام قانوني أو حكمي لتغطية أية خسارة من البوليصة، عندئذ لا يكون هناك التزام على المنشأة لدفع مزايا للعاملين، ويتحمل المؤمن وحده مسئولية دفع المزايا، ويعتبر دفع الأقساط الثابتة بموجب هذه العقود في جوهره تسوية لالتزام مزايا العاملين وليس استثمارًا لمواجهة الالتزام، وتبعًا لذلك لا يكون للمنشأة أصل أو التزام، وعلى ذلك تعامل المنشأة هذه الاشتراكات على أنها دفعات لنظام اشتراك محدد.

مزايا بعد انتهاء الخدمة: نظم الاشتراك المحدد

٥٠- تعتبر محاسبة نظم الاشتراك المحدد سهلة وواضحة لأن التزام المنشأة المعدة للقوائم يتم تحديده حسب المبالغ التي سيتم الاشتراك بها لتلك الفترة، وتبعًا لذلك لا تتطلب افتراضات اكتوارية لقياس الالتزام أو المصروف ولا يوجد احتمال لأي ربح أو خسارة اكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس الالتزامات على أساس غير مخصم إلا عندما لا تستحق بكاملها خلال ١٢ شهرًا بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العاملون بتقديم خدماتهم.

الاعتراف والقياس

٥١ - عندما يقدم العامل خدمة لمنشأة خلال فترة يجب على المنشأة الاعتراف بالاشتراك المستحق الدفع لنظام الاشتراك المحدد مقابل تلك الخدمة:

(أ) على أنه التزام (مصروف مستحق) بعد خصم أية اشتراكات تم دفعها بالفعل، وإذا زادت الاشتراكات التي تم دفعها بالفعل عن الاشتراكات المستحقة للخدمة قبل تاريخ الميزانية فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدمًا) إلى الحد الذي تؤدى به الدفعة المقدمة على سبيل المثال إلى تخفيض الدفعات المستقبلية أو استرداد نقدي.

و (ب) على أنه مصروف إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبة مصري آخر بإدخال الاشتراك في تكلفة أصل (راجع على سبيل المثال معيار المحاسبة المصري رقم (٢) " المخزون" ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها").

٥٢ - عندما لا تستحق الاشتراكات في نظام اشتراك محدد بكاملها خلال ١٢ شهرًا بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة فإنه يجب خصمها باستخدام سعر الخصم المحدد في الفقرة "٨٣".

الإفصاح

٥٣ - على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المعترف به كمصروف لنظم الاشتراك المحدد.

٥٤- حسبما يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالاشتراكات في نظام اشتراك محدد لكبار موظفي الإدارة.

المزايا بعد انتهاء الخدمة: نظم المزايا المحددة

٥٥- تعتمد محاسبة نظم المزايا المحددة على أساليب معقدة لأنها تتطلب افتراضات اكتوارية لقياس الالتزام والمصروف، وهناك احتمال بأرباح أو خسائر اكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس الالتزامات على أساس مخصم لأنه يمكن تسويتها بعد عدة سنوات من قيام العاملين بتقديم خدماتهم.

الاعتراف والقياس

٥٦- من الممكن أن تكون نظم المزايا المحددة غير ممولة، كما يمكن أن تكون ممولة بشكل كامل أو جزئي من خلال دفع اشتراكات من المنشأة، وفي بعض الأحيان من العاملين، إلى منشأة أو صندوق منفصل قانوناً عن المنشأة المعدة للتقارير وتدفع مزايا العاملين منه، ولا يعتمد دفع المزايا الممولة عندما تصبح مستحقة فقط على المركز المالي وأداء الاستثمار للصندوق ولكن كذلك على قدرة المنشأة (ورغبتها) على تعويض أي عجز في أصول الصندوق، وعلى ذلك فإن المنشأة تقوم في واقع الأمر بالتعهد بالمخاطر الاكتوارية والاستثمارية المرتبطة بالنظام، وتبعًا لذلك لا يكون المصروف المعترف به لنظام مزايا محددة مساويًا بالضرورة لمبلغ الاشتراك المستحق للفترة.

٥٧- تشمل محاسبة المنشأة لنظم المزايا المحددة الخطوات التالية:

(أ) تحديد العجز أو الفائض عن طريق:

(١) استخدام الأساليب الاكتوارية لإجراء تقدير يعتمد عليه لمبلغ المزايا المكتسبة للعاملين مقابل خدمتهم في الفترات الحالية والسابقة (راجع الفقرات من "٦٧" إلى "٦٩")، وهذا يتطلب أن تقوم المنشأة بتحديد مقدار الميزة التي تعود للفترات الحالية والسابقة (راجع الفقرات من "٧٠" إلى "٧٤") وعمل تقديرات (افتراضات اكتوارية) بشأن المتغيرات الديموغرافية (مثل معدل دوران العاملين ونسبة الوفيات) والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في المرتبات والتكاليف الطبية) التي ستؤثر على تكلفة الميزة (راجع الفقرات من "٧٥" إلى "٩٨").

(٢) خصم تلك الميزة من أجل تحديد القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة وتكلفة الخدمة الحالية (راجع الفقرات من "٦٧" إلى "٦٩" ومن "٨٣" إلى "٨٦").

(٣) خصم القيمة العادلة لأي أصول للنظام (راجع الفقرات من "١١٣" إلى "١١٥") من القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة.

(ب) تحديد قيمة صافي التزام (أصل) المزايا المحددة باستخدام العجز أو الفائض الذي تم تحديده في (أ) بعد تعديله بأي آثار تحدد عدم تجاوز صافي أصل المزايا المحددة لقيمة سقف الأصل (راجع الفقرة "٦٤").

(ج) تحديد المبالغ التي سيتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر:

(١) تكلفة الخدمة الحالية (راجع الفقرات من "٧٠" إلى "٧٤ " والفقرة "١٢٢أ").

(٢) أية تكلفة عن الخدمات السابقة والمكاسب والخسائر من التسويات (راجع الفقرات من "٩٩" إلى "١١٢").

(٣) صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرات من "١٢٣" إلى "١٢٦")

(د) تحديد إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة والتي سيتم الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر والمتضمنة:

(١) المكاسب والخسائر الاكتوارية (راجع الفقرتين "١٢٨" و"١٢٩").

و(٢) العائد على أصول النظام بعد خصم المبالغ التي تضمنها صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرة "١٣٠").

و(٣) أي تغيير في تأثير سقف الأصل (راجع الفقرة "٦٤") بعد خصم المبالغ التي تضمنها صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة.

وعندما يوجد لدى المنشأة أكثر من نظام للمزايا المحددة تقوم المنشأة بتطبيق هذه الإجراءات لكل نظام ذي أهمية بشكل منفصل.

٥٨- **على المنشأة تحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة والقيمة العادلة لأية أصول للنظام بانتظام كامل بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في القوائم المالية بصورة جوهرية عن المبالغ التي كان سيتم تحديدها في تاريخ نهاية الفترة المالية.**

٥٩- يشجع هذا المعيار ولكنه لا يتطلب مشاركة خبير اكتوارى مؤهل في قياس كافة الالتزامات الجوهرية لمزايا بعد انتهاء الخدمة، ولأغراض عملية يمكن للمنشأة أن تطلب من خبير اكتوارى مؤهل إجراء تقييم مفصل للالتزام قبل تاريخ نهاية الفترة المالية، وبرغم ذلك يتم تحديث نتائج التقييم لأية معاملات جوهرية وللتغيرات الجوهرية الأخرى في الظروف (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) حتى تاريخ نهاية الفترة المالية.

٦٠- في بعض الحالات قد توفر التقديرات والمعدلات والأساليب الحسابية المختصرة مبالغ تقريبية يعتمد عليها للحسابات المفصلة الموضحة في هذا المعيار.

محاسبة الالتزام الحكمي

٦١- على المنشأة حساب التزامها القانوني ليس فقط بموجب الأحكام الرسمية لنظام مزايا محددة ولكن كذلك أي التزام حكمي ينشأ من الأمور غير الرسمية المتعارف عليها بالمنشأة، وينشأ عن الأعراف غير الرسمية التزام حكمي حيث لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلى سوى دفع مزايا العاملين، والمثال على الالتزام الحكمي هو عندما يسبب تغير الأعراف غير الرسمية للمنشأة ضررًا غير مقبول لعلاقتها مع العاملين.

٦٢- قد تسمح الأحكام الرسمية لنظام مزايا محددة للمنشأة بأن تقوم بإنهاء التزامها الناتج عن النظام، وبرغم ذلك يكون عادة من الصعب بالنسبة للمنشأة إلغاء نظام إذا أرادت الاحتفاظ بالعاملين، وعلى ذلك وفى ظل عدم وجود أدلة على عكس ذلك تفترض محاسبة المزايا بعد انتهاء الخدمة أن المنشأة التي تتعهد حاليًا بهذه المزايا ستستمر في القيام بذلك على مدى العمر الوظيفي المتبقي للعاملين.

قائمة المركز المالي

٦٣- على المنشأة أن تعترف بالتزام (أصل) صافي المزايا المحددة في قائمة مركزها المالي.

٦٤- عندما يكون للمنشأة فائض في نظام المزايا المحددة فعليها قياس صافي أصل المزايا المحددة بأي مما يلي أيهما أقل:

(أ) الفائض في نظام المزايا المحددة.

و(ب) سقف الأصل باستخدام سعر الخصم كما هو مبين في فقرة "٨٣".

٦٥- قد ينشأ أصل حين يتم بشكل مفرط تمويل نظام مزايا محددة أو في حالات معينة حين يتم الاعتراف بالأرباح الاكتوارية، وفى هذه الحالات تعترف المنشأة بالأصل بسبب ما يلي:

(أ) لأن المنشأة تسيطر على مورد وهو المقدرة على استخدام الفائض لتوليد منافع مستقبلية.

و(ب) لأن تلك السيطرة نتيجة لأحداث سابقة (اشتراكات دفعتها المنشأة وخدمات قدمها العاملون).

و (ج) لأن المنافع الاقتصادية المستقبلية تتوفر للمنشأة على شكل تخفيض في الاشتراكات المستقبلية أو استرداد نقدي إما بشكل مباشر للمنشأة أو بشكل غير مباشر لنظم أخرى تعاني من العجز.

الاعتراف والقياس: القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة وتكلفة الخدمة الحالية

٦٦- قد تتأثر التكلفة النهائية لنظام المزايا المحددة بعدة متغيرات مثل المرتبات النهائية ومعدل دوران العاملين والوفيات واتجاهات التكلفة الطبية، وبالنسبة لنظام ممول تتأثر تلك التكلفة بأرباح استثمار أصول النظام، وتعتبر التكلفة النهائية للنظام غير مؤكدة، ومن المحتمل أن يستمر عدم التأكد هذا على مدى فترة طويلة من الوقت، ولقياس القيمة الحالية لالتزامات مزايا بعد نهاية الخدمة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بذلك من الضروري القيام بما يلي:

(أ) تطبيق أسلوب تقييم اكتوارى (راجع الفقرات من "٦٧" إلى "٦٩").

(ب) تحميل الميزة لفترات الخدمة (راجع الفقرات من "٧٠" إلى "٧٤")

(ج) عمل افتراضات اكتوارية (راجع الفقرات من "٧٥" إلى "٩٨").

أسلوب التقييم الاكتوارى

٦٧- على المنشأة استخدام طريقة الوحدة الإضافية المقدرة (The Projected Unit Credit Method) لتحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة الخاصة بها وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بذلك، تكلفة الخدمة السابقة إذا انطبق ذلك.

٦٨- إن طريقة الوحدة الإضافية المقدرة (أحياناً تعرف بأسلوب الميزة المستحقة مقسمة على الخدمة أو بأسلوب الميزة / سنوات الخدمة) ترى أن كل فترة خدمة تتسبب في نشوء وحدة إضافية من الميزة المستحقة (راجع الفقرات من "٧٠" إلى "٧٤") وتقيس كل وحدة بشكل منفصل لتكوين الالتزام النهائي (راجع الفقرات من "٧٥" إلى "٩٨").

مثال يوضح الفقرة "٦٨"

تستحق ميزة على شكل مبلغ مقطوع عند انتهاء الخدمة وتساوى ١% من المرتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة، ومرتب السنة الأولى هو ١٠,٠٠٠ ويفترض أن يزيد بمقدار ٧% (مركب) كل سنة، وسعر الخصم المستعمل هو ١٠% في السنة، ويبين الجدول التالي كيف يتزايد الالتزام للعامل الذي يتوقع أن يترك الخدمة في نهاية السنة الخامسة على افتراض عدم وجود تغيرات في الافتراضات الاكتوارية، ولأغراض السهولة يتجاهل هذا المثال التعديل الإضافي اللازم لإظهار احتمال أن يترك العامل الخدمة في تاريخ مبكر أو تاريخ لاحق.

السنة	١	٢	٣	٤	٥
الميزة الخاصة لـــ:					
– السنوات السابقة	صفر	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤
– السنوات الحالية (١% من الراتب النهائي) ١% (١٠٠٠×١٠٧% مركب لمدة خمس سنوات)	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١	١٣١
– السنوات الحالية والسابقة	١٣١	٢٦٢	٣٩٣	٥٢٤	٦٥٥
الالتزام الأولى	–	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦
الفائدة بمقدار ١٠%	–	٩	٢٠	٣٣	٤٨
تكلفة الخدمة الحالية	٨٩	٩٨	١٠٨	١١٩	١٣١
الالتزام النهائي	٨٩	١٩٦	٣٢٤	٤٧٦	٦٥٥

ملاحظة:

١- الالتزام الأولى هو القيمة الحالية للميزة الخاصة بالسنوات السابقة

٢- تكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية للميزة الخاصة بالسنة الحالية

٣- الالتزام النهائي هو القيمة الحالية للميزة الخاصة بالسنوات الحالية والسابقة

٦٩- تقوم المنشأة بخصم التزامات المزايا ما بعد انتهاء الخدمة بكاملها حتى ولو استحق جزء من الالتزامات خلال (١٢) شهرًا من تاريخ نهاية الفترة المالية.

تحميل الميزة لفترات الخدمة

٧٠- عند تحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة لمنشأة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها، وتحديد تكلفة الخدمة السابقة إذا انطبق ذلك، على المنشأة تحميل الميزة لفترات لخدمة بموجب صيغة نظام الميزة، على أنه إذا كانت خدمة العامل في سنوات لاحقة ستؤدى إلى مستوى ميزة أعلى بشكل جوهري من السنوات السابقة فإنه يجب على المنشأة تحميل الميزة على أساس القسط الثابت، وذلك ابتداءً من التاريخ الذي يؤدى فيه خدمة العامل لأول مرة إلى مبلغ مزايا بموجب النظام (سواء كانت المزايا مشروطة بمزيد من الخدمة أم لا)، وذلك حتى التاريخ الذي لا يؤدى فيه مزيد من الخدمة للعامل إلى مزيد من مبلغ هام ومؤثر للمزايا بموجب النظام، عدا الزيادات الأخرى في المرتب.

٧١- تتطلب طريقة الوحدة الإضافية المقدرة أن تقوم المنشأة بتحميل الميزة للفترة الحالية (من أجل تحديد تكلفة الخدمة الحالية) والفترات الحالية والسابقة (من أجل تحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة)، وتقوم المنشأة بتحميل المنفعة على الفترات التي ينشأ فيها الالتزام لتقديم مزايا بعد انتهاء الخدمة، وينشأ ذلك الالتزام عندما يقوم العاملون بتقديم الخدمات مقابل مزايا بعد انتهاء الخدمة والتي تتوقع المنشأة أن تدفعها في الفترات المالية المستقبلية، وتسمح الأساليب الاكتوارية للمنشأة بقياس ذلك الالتزام بدرجة يعتمد عليها لتبرير الاعتراف بالالتزام.

أمثلة توضح الفقرة "٧١"

(١) يقدم نظام مزايا محددة ميزة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠ يستحق الدفع عند التقاعد لكل سنة من سنوات الخدمة.

تحمل ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة، وتكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠، والقيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة هي القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠ مضروبة في عدد سنوات الخدمة حتى تاريخ نهاية الفترة المالية.

إذا كانت الميزة مستحقة الدفع فورًا عندما يترك العامل المنشأة فإن تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة تعكس التاريخ الذي يتوقع فيه أن يترك العامل الخدمة، وبسبب تأثير التخصيم فهي أقل من المبالغ التي كانت ستحدد لو أن العامل ترك الخدمة في تاريخ نهاية الفترة المالية.

(٢) يقدم النظام معاشاً شهريًا مقداره ٠,٢% من المرتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة، ويستحق المعاش الدفع من عمر ٦٥.

الميزة المساوية للقيمة الحالية في تاريخ التقاعد المتوقع لمعاش شهري مقداره ٠,٢% من المرتب النهائي المقدر المستحق الدفع ابتداءً من تاريخ التقاعد المتوقع حتى تاريخ الوفاة المتوقع تحمل لكل سنة من سنوات الخدمة، وتكلفة الخدمة الحالية هي القيمة الحالية لتلك الميزة، والقيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة هي القيمة الحالية لدفعات المعاش الشهري البالغة ٠,٢% من المرتب النهائي مضروبًا في سنوات الخدمة حتى تاريخ نهاية الفترة المالية، ويتم تخصيم تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة لأن دفعات التقاعد تبدأ عند عمر ٦٥ سنة.

٧٢- ينشأ عن خدمة العامل التزام بموجب نظام مزايا محددة حتى ولو كانت المزايا مشروطة بالتوظيف المستقبلي (بمعنى آخر أنها غير مكتسبة)، وينشأ عن خدمة العامل قبل تاريخ الاستحقاق التزام حكمي لأنه يتم في تاريخ كل مركز مالي لاحق تخفيض مبلغ الخدمة المستقبلية التي يجب على العامل تقديمها قبل أن يصبح مستحقًا للميزة، وعند قياس المنشأة لالتزامها بالمزايا المحددة فإنها تأخذ في الاعتبار احتمال عدم تلبية بعض العاملين لأية متطلبات استحقاق، وبالمثل بالرغم من أن مزايا معينة بعد انتهاء الخدمة، مثال ذلك المزايا الطبية بعد انتهاء الخدمة تصبح مستحقة فقط إذا وقع حدث محدد عند إنهاء خدمة العامل فإنه ينشأ التزام عندما يقوم العامل بتقديم الخدمة التي توفر الاستحقاق للميزة إذا وقع الحدث المحدد، وتوقع وقوع الحدث المحدد سيؤثر على قياس الالتزام إلا أنه لا يحدد ما إذا كان الالتزام قائمًا.

أمثلة توضح الفقرة "٧٢"

(١) يقوم نظام بدفع ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة، وتستحق المزايا بعد عشر سنوات من الخدمة.

تحمل ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة، وفى كل سنة من السنوات العشر الأولى تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للالتزام احتمال عدم إكمال العامل مدة عشر سنوات من الخدمة.

(٢) يقوم نظام بدفع ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة من سنوات الخدمة باستثناء الخدمة قبل سن ٢٥، وتستحق المزايا فورًا.

لا تحمل ميزة للخدمة قبل سن ٢٥ لأن الخدمة قبل ذلك التاريخ لا تؤدى إلى مزايا (مشروطة أو غير مشروطة)، وتحمل ميزة مقدارها ١٠٠ لكل سنة لاحقة.

٧٣- يتزايد الالتزام حتى التاريخ الذي لا يؤدى فيه مزيد من خدمة العامل إلى مبلغ هام ومؤثر لمزيد من المزايا، ولذلك تحمل الميزة بكاملها للفترات التي تنتهي في ذلك التاريخ أو قبله وتحمل الميزة لكل فترة محاسبية بموجب صيغة نظام المزايا، على أنه إذا كانت خدمة العاملين في السنوات اللاحقة ستؤدى إلى مستوى ميزة أعلى بصورة هامة ومؤثرة من السنوات السابقة، تقوم المنشأة بتحميل الميزة على أساس القسط الثابت حتى التاريخ الذي لا يؤدى فيه مزيد من خدمة العامل إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا، ويرجع ذلك إلى أن خدمة العامل خلال الفترة بكاملها ستؤدى في النهاية إلى الميزة عند ذلك المستوى الأعلى.

أمثلة توضح الفقرة "٧٣"
(١) يقوم نظام بدفع ميزة على شكل مبلغ مقطوع مقداره ١٠٠٠ يستحق بعد عشر سنوات من الخدمة، ولا يوفر النظام مزيدًا من المزايا للسنوات اللاحقة. تحمل ميزة مقدارها ١٠٠ (١٠٠٠ مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى، وتعكس قيمة تكلفة الخدمة الحالية للسنوات العشر الأولى احتمال عدم إكمال العامل عشر سنوات من الخدمة، ولا تحمل ميزة للسنوات اللاحقة.
(٢) يقوم نظام بدفع ميزة تقاعد على شكل مبلغ مقطوع مقداره ٢٠٠٠ لجميع العاملين الذين لازالوا في الخدمة عند عمر ٥٥ بعد عشرين سنة من الخدمة أو الذين لازالوا في الخدمة عند عمر ٦٥ بغض النظر عن طول فترة خدمتهم. بالنسبة للعاملين الذين يلتحقون بالعمل قبل عمر ٣٥ تؤدى الخدمة أولاً إلى مزايا بموجب النظام عند عمر ٣٥ (يمكن للعامل أن يترك الخدمة عند عمر ٣٠ والعودة عند عمر ٣٣ بدون تأثير على مبلغ أو توقيت المزايا)، وهذه المزايا مشروطة بمزيد من الخدمة، كذلك لا تؤدى الخدمة بعد عمر ٥٥ إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا، وبالنسبة لهؤلاء العاملين تحمل المنشأة ميزة مقدارها ١٠٠ (٢٠٠٠ مقسومة على ٢٠) لكل سنة من عمر ٣٥ إلى عمر ٥٥. وبالنسبة للعاملين الذين يلتحقون بالعمل بين عمر ٣٥ وعمر ٤٥ لا تؤدى الخدمة لفترة تزيد عن عشرين سنة إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا، وتحمل المنشأة لهؤلاء العاملين ميزة مقدارها ١٠٠ (٢٠٠٠ مقسومة على ٢٠) لكل سنة من السنوات العشرين الأولى. بالنسبة لعامل التحق في سن ٥٥ فإن خدمته بعد ١٠ سنوات لن تؤدى إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا، بالنسبة لهذا العامل تحمل المنشأة ٢٠٠ (٢٠٠٠ مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى. بالنسبة لجميع العاملين تعكس تكلفة الخدمة الحالية والقيمة الحالية للالتزام احتمال عدم إكمال العامل فترة الخدمة اللازمة.
(٣) يقوم نظام العلاج الطبي بعد انتهاء الخدمة بتعويض ٤٠% من التكاليف الطبية للعامل بعد انتهاء الخدمة إذا ترك العامل الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات وأقل من عشرين سنة، و٥٠% من هذه التكاليف إذا ترك العامل الخدمة بعد عشرين سنة من الخدمة أو أكثر. بموجب صيغة نظام المزايا تحمل المنشأة ٤% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٤٠% مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الأولى و١% (١٠% مقسومة على ١٠) لكل سنة من السنوات العشر الثانية، وتعكس تكلفة الخدمة الحالية في كل سنة احتمال عدم إكمال العامل الفترة اللازمة للخدمة ليحصل على جزء من المزايا أو كلها، وبالنسبة للعاملين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تحمل لهم أية ميزة.

(٤) يقوم نظام العلاج الطبي بعد انتهاء الخدمة بتعويض ١٠% من التكاليف الطبية بعد انتهاء الخدمة إذا ترك العامل الخدمة بعد أكثر من عشر سنوات وأقل من عشرين سنة من الخدمة ٥٠% من تلك التكاليف إذا ترك العامل الخدمة بعد ٢٠ سنة أو أكثر من الخدمة.

تؤدى الخدمة في السنوات اللاحقة إلى مستوى مزايا أعلى بصورة هامة من السنوات السابقة، ولذلك فإنه بالنسبة للعاملين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة بعد عشرين سنة أو أكثر تحمل المنشأة الميزة على أساس القسط الثابت بموجب الفقرة "٦٨" ولا تؤدى الخدمة لما يزيد عن عشرين سنة إلى مبلغ جوهري لمزيد من المزايا، وعلى ذلك تكون الميزة التي تحمل إلى كل سنة من السنوات العشرين الأولى ٢,٥% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة (٥٠% مقسومة على ٢٠).

بالنسبة للعاملين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة فيما بين عشر سنوات وعشرين سنة تكون الميزة الخاصة بكل سنة من السنوات العشر الأولى ١% من القيمة الحالية للتكاليف الطبية المتوقعة، ولا تحمل لهؤلاء العاملين أية ميزة بالنسبة للخدمة بين نهاية السنة العاشرة والتاريخ المقدر لترك الخدمة.

بالنسبة للعاملين الذين يتوقع أن يتركوا الخدمة خلال عشر سنوات لا تحمل لهم أية ميزة.

٧٤- عندما يكون مبلغ الميزة نسبة ثابتة من المرتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة تؤثر الزيادات المستقبلية في المرتب على المبلغ المطلوب لتسوية الالتزام القائم للخدمة قبل تاريخ الميزانية، إلا أنها لا تخلق التزاما إضافيًا ولذلك:

(أ) لغرض الفقرة "٧٠ (ب)" لا تؤدى الزيادات في المرتب إلى مزيد من المزايا بالرغم من أن مبلغ المزايا يعتمد على المرتب النهائي.

و (ب) يكون مبلغ الميزة المحمل لكل فترة هو نسبة ثابتة من المرتب الذي ترتبط به الميزة.

مثال يوضح الفقرة "٧٤"

يستحق العاملون ميزة مقدارها ٣% من المرتب النهائي لكل سنة من سنوات الخدمة قبل عمر ٥٥.

تحمل ميزة مقدارها ٣% من المرتب النهائي المقدر لكل سنة حتى عمر ٥٥، وهذا هو التاريخ الذي لا يؤدى فيه مزيد من الخدمة إلى مبلغ هام لمزيد من المزايا بموجب النظام، ولا تحمل أية ميزة إلى الخدمة بعد ذلك العمر.

الافتراضات الاكتوارية

٧٥- يجب أن تكون الافتراضات الاكتوارية غير متحيزة ومتسقة مع بعضها.

٧٦- الافتراضات الاكتوارية هي أفضل تقديرات تعدها المنشأة للمتغيرات التي ستحدد التكلفة النهائية للمزايا بعد انتهاء الخدمة، وتشمل الافتراضات الاكتوارية:

(أ) الافتراضات الديموغرافية بشأن الخصائص المستقبلية للعاملين الحاليين والسابقين (ومن يعولونهم) المستحقين للمزايا، وتتناول الافتراضات الديموغرافية أمورًا مثل:

(١) الوفيات أثناء فترة الخدمة وبعد انتهائها.

و (٢) معدل دوران العاملين والعجز والتقاعد المبكر.

و (٣) نسبة الأعضاء في النظام مع من يعولونهم الذين يستحقون المزايا.

و (٤) معدلات المطالبات بموجب النظم الطبية.

و(ب) الافتراضات المالية التي تتناول بنودًا مثل:

(١) سعر الخصم (راجع الفقرات من "٨٣" إلى ٨٦").

و(٢) المرتب المستقبلي ومستويات المزايا (راجع الفقرات من "٨٧" إلى"٩٥").

و(٣) في حالة المزايا الطبية، التكاليف الطبية المستقبلية بما في ذلك وحيث يكون ذلك هامًا تكلفة إدارة المطالبات ودفعات الميزة (راجع الفقرات من "٩٦" إلى "٩٨").

و(٤) الضرائب المستحقة على النظام على الاشتراكات المتعلقة بالخدمة ما قبل تاريخ انتهاء الفترة المالية أو على المزايا الناجمة عن هذه الخدمة.

٧٧- تكون الافتراضات الاكتوارية غير متحيزة إذا كانت غير حذرة أو متحفظة بشكل مبالغ فيه.

٧٨- تكون الافتراضات الاكتوارية متفقة مع بعضها البعض إذا كانت تعكس العلاقة الاقتصادية بين عوامل مثل التضخم ومعدلات الزيادة في المرتبات والعائد على أصول النظام ومعدلات الخصم، فعلى سبيل المثال كافة الافتراضات التي تعتمد على مستوى تضخم معين (مثل الافتراضات الخاصة بأسعار الفائدة والزيادات في المرتبات والمزايا) في أية فترة مستقبلية معينة تفرض نفس مستوى التضخم في تلك الفترة.

٧٩- تحدد المنشأة سعر الخصم والافتراضات المالية الأخرى من الناحية القياسية (النمطية) إلا إذا كانت التقديرات من الناحية الفعلية (معدلة حسب التضخم) يعتمد عليها أكثر، مثال ذلك عندما تكون الميزة مرتبطة بمؤشر وتوجد سوق واسعة للسندات المرتبطة بمؤشر لنفس العملة والفترة.

٨٠- يجب أن تكون الافتراضات المالية مبنية على توقعات السوق في تاريخ نهاية الفترة المالية للفترة التي سيتم على مداها تسوية الالتزامات.

الافتراضات الاكتوارية: معدل الوفيات

٨١- على المنشأة أن تحدد الافتراضات الخاصة بمعدل الوفيات لديها بالرجوع إلى أفضل تقدير لمعدل وفيات أعضاء النظام سواء أثناء وبعد التوظيف.

٨٢- من أجل تقدير التكلفة الكلية للمزايا تأخذ المنشأة في اعتبارها التغير المتوقع في معدل الوفيات فتقوم على سبيل المثال بتحديث جدول الوفيات النمطية بالتحسن المتوقع في معدل الوفيات.

الافتراضات الاكتوارية: سعر الخصم

٨٣- يجب تحديد السعر المستخدم لخصم التزامات الميزة بعد نهاية الخدمة (الممولة وغير الممولة) بالرجوع إلى عوائد السوق في تاريخ نهاية الفترة المالية على سندات الشركات عالية التصنيف، أو على عوائد السوق (في تاريخ نهاية الفترة المالية) على السندات الحكومية، ويجب أن تكون عملة وفترة سندات الشركات أو السندات الحكومية متسقة مع العملة والفترة المقدرة لالتزامات مزايا بعد انتهاء الخدمة.

٨٤- أحد الافتراضات الاكتوارية التي لها تأثير جوهري هو سعر الخصم، ويعكس سعر الخصم القيمة الزمنية للنقود، ولكنه لا يعكس المخاطرة الاكتوارية أو الاستثمارية، إضافة إلى ذلك لا يعكس سعر الخصم مخاطرة الائتمان الخاصة بالمنشأة التي يتحملها دائنو المنشأة، كما أنه لا يعكس مخاطرة احتمال اختلاف الخبرة المستقبلية عن الافتراضات الاكتوارية.

٨٥- يعكس سعر الخصم التوقيت المقدر لدفعات المزايا، ومن ناحية عملية تحقق المنشأة ذلك عادة بتطبيق معدل المتوسط المرجح لسعر خصم مفرد يعكس التوقيت والمبلغ المقدرين لدفعات المزايا والعملة التي سيتم دفع المزايا بها.

٨٦- في بعض الحالات قد لا توجد سوق واسعة لسندات ذات استحقاق طويل الأجل كاف ليتناسب مع الاستحقاق المقدر لكافة دفعات المزايا، وفى هذه الحالات تستخدم المنشأة أسعار السوق الجارية للفترة المناسبة لخصم الدفعات ذات الأجر الأقصر وتقدر سعر الخصم للاستحقاقات الأطول أجلاً باستنتاج أسعار السوق الجارية حسب منحنى العائد، ومن غير المحتمل أن يكون إجمالي القيمة الحالية لالتزامات مزايا محددة حساسًا بشكل خاص لسعر الخصم المطبق على جزء المزايا المستحق الدفع بعد الاستحقاق النهائي لسندات الشركات أو السندات الحكومية المتوفرة.

الافتراضات الاكتوارية: تكاليف المرتبات والمزايا والرعاية الطبية

٨٧ – يتم قياس التزامات المزايا بعد انتهاء الخدمة على أساس يعكس ما يلي:

(أ) الزيادات المستقبلية المقدرة في المرتبات.

و (ب) المزايا المذكورة في أحكام النظام (أو الناجمة من أي التزام حكمي يتعدى هذه الأحكام) في تاريخ نهاية الفترة المالية.

و (ج) التغيرات المستقبلية المقدرة في مستوى أية مزايا للدولة التي تؤثر على المزايا المستحقة بموجب نظام مزايا محددة وذلك فقط عند حدوث أي من الآتي:

(١) إذا تمت هذه التغيرات قبل تاريخ نهاية الفترة المالية.

أو (٢) إذا دلت البيانات التاريخية أو أية أدلة أخرى يعتمد عليها على أن مزايا الدولة هذه ستتغير بأسلوب يمكن التنبؤ به، مثل أن تتفق مع التغيرات المستقبلية في المستويات العامة للأسعار أو المستويات العامة للمرتبات.

و (د) تأثير أي تحديد لحصة صاحب العمل في تكلفة المزايا المستقبلية.

و (هـ) المساهمات التي يقدمها العاملون أو الأطراف الثالثة والتي تخفض التكلفة النهائية لتلك المزايا بالنسبة للمنشأة.

٨٨– إذا تطلبت الأحكام الرسمية للنظام (أو التزام حكمي يتعدى هذه الأحكام) أن تقوم المنشأة بتغيير المزايا في الفترات المستقبلية فإن قياس الالتزام يعكس هذه التغيرات، وتكون الحالة هكذا على سبيل المثال إذا:

(أ) كان للمنشأة تاريخ سابق لزيادة المزايا، على سبيل المثال لتخفيف آثار التضخم ولا توجد دلالة على أن هذه الأعراف ستتغير في المستقبل.

أو (ب) تم الاعتراف بالأرباح الاكتوارية في السابق في القوائم المالية، ووجب على المنشأة إما بناء على الأحكام الرسمية للنظام (أو التزام حكمي يتعدى هذه الأحكام) أو تشريع استخدام أي فائض في النظام لمنفعة المشاركين في النظام (راجع الفقرة "١٠٨(ج)").

أو (ج) تختلف المزايا كرد فعل للأداء المستهدف أو سمات أخرى. فمثلاً قد تنص شروط النظام على أنه سيدفع مزايا مخفضة أو قد تتطلب اشتراكات إضافية من العاملين في حالة كانت أصول النظام غير كافية. ويعكس قياس الالتزام أفضل تقدير لتأثير الآداء المستهدف أو السمات الأخرى.

٨٩- لا تعكس الافتراضات الاكتوارية التغيرات المستقبلية في المزايا التي هي ليست واردة في الشروط الرسمية للنظام (أو التزامًا حكميًا) في تاريخ نهاية الفترة المالية، مثل هذه التغيرات ينتج عنها:

(أ) تكلفة الخدمة السابقة إلى المدى الذي تتغير به مزايا الخدمة قبل التغيير.

و(ب) تكلفة الخدمة الحالية للفترات بعد التغيير إلى المدى الذي تتغير به مزايا الخدمة بعد التغيير.

٩٠- تأخذ تقديرات الزيادات المستقبلية في المرتبات في الاعتبار التضخم والأقدمية والترقيات والعوامل الأخرى ذات الصلة مثل العرض والطلب في سوق التوظيف.

٩١- تحدد بعض أنظمة المزايا المحددة الاشتراكات المطلوب من المنشأة دفعها. وتأخذ التكلفة النهائية للمزايا في حسابها أثر ذلك التحديد للاشتراكات. ويحسب تأثير هذا التحديد خلال أي من الأعمار التالية أيهما أقصر:

(أ) العمر المقدر للمنشأة.

و(ب) العمر المقدر للنظام.

٩٢- تتطلب بعض نظم المزايا المحددة من العاملين أو أطراف ثالثة المساهمة في تكاليف النظام. وتخفض مساهمات العاملين من تكاليف المزايا بالنسبة للمنشأة. وتنظر المنشأة فيما إذا كانت مساهمات الأطراف الثالثة تخفض من تكاليف المزايا بالنسبة للمنشأة، أو تكون عبارة عن حقوق تعويض كما هو موضح في الفقرة "١١٦". وتكون مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة إما مبينة في البنود الرسمية للنظام (أو تنشأ من التزام حكمي يتجاوز نطاق تلك البنود) أو تكون اختيارية. وتخفض المساهمات الاختيارية للعاملين أو الأطراف الثالثة من تكلفة الخدمة عند دفع هذه المساهمات في النظام.

٩٣- تؤدى مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة الواردة في البنود الرسمية للنظام إلى تخفيض تكلفة الخدمة (إذا كانت مرتبطة بالخدمة) أو تؤثر على قيمة إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة (إذا كانت غير مرتبطة بالخدمة). مثلاً إذا كانت المساهمات غير المرتبطة بالخدمة مطلوبة لتقليل العجز الناشئ من الخسائر في أصول النظام أو الخسائر

الاكتوارية. وإذا كانت مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة ترتبط بالخدمة، تخفض هذه المساهمات تكلفة الخدمة كالتالي:

(أ) إذا كان مبلغ المساهمات يعتمد على عدد سنوات الخدمة، تقوم المنشأة بتوزيع المساهمات على فترات الخدمة باستخدام نفس طريقة التوزيع المطلوبة وفقًا للفقرة "٧٠" لإجمالي المزايا (أي إما باستخدام معادلة النظام للمساهمة أو بطريقة القسط الثابت).

أو (ب) إذا كان مبلغ المساهمات مستقل عن عدد سنوات الخدمة، يسمح للمنشأة بالاعتراف بهذه المساهمات كتخفيض لتكلفة الخدمة في الفترة التي يتم فيها تقديم تلك الخدمة. تتضمن أمثلة المساهمات المستقلة عن عدد سنوات الخدمة تلك التي تمثل نسبة ثابتة من راتب الموظفين، أو مبلغ ثابت على مدار فترة الخدمة، أو بالاعتماد على عمر الموظف.

٩٤- ينتج عن التغيرات في مساهمات العاملين أو الأطراف الثالثة فيما يتعلق بفترات الخدمة وفقًا للفقرة "٩٣(أ)":

إما (أ) تكلفة للخدمة الحالية والسابقة (في حال لم تكن التغيرات في مساهمات العاملين واردة في البنود الرسمية للنظام ولا تنشأ عن التزام حكمي).

أو (ب) أرباح أو خسائر اكتوارية (إذا كانت التغيرات في مساهمات العاملين واردة في البنود الرسمية للنظام أو تنشأ عن التزام حكمي).

٩٥- بعض المزايا بعد انتهاء الخدمة مرتبطة بمتغيرات مثل مستوى مزايا التقاعد للدولة أو العناية الطبية للدولة، ويعكس قياس المزايا أفضل تقدير لتلك المتغيرات بناء على البيانات التاريخية والأدلة الأخرى التي يعتمد عليها.

٩٦- يجب أن تأخذ الافتراضات الخاصة بالعناية الطبية في الاعتبار التغيرات المستقبلية المقدرة في تكلفة الخدمات الطبية الناجمة عن كل من التضخم والتغيرات المحددة في التكاليف الطبية.

٩٧- يتطلب قياس المزايا الطبية بعد انتهاء الخدمة افتراضات بشأن مستوى وتكرار المطالبات المستقبلية وتكلفة تلبية هذه المطالبات، وتقوم المنشأة بتقدير التكاليف الطبية المستقبلية بناء على البيانات التاريخية الخاصة بالخبرة الذاتية للمنشأة مؤيدة – حيث يكون ذلك ضروريًا –

بالبيانات التاريخية من المنشآت الأخرى وشركات التأمين وشركات الخدمة الطبية والمصادر الأخرى، وتأخذ التقديرات المستقبلية للخدمات الطبية في الاعتبار أثر التقدم التقني والتغيرات في استخدام الرعاية الصحية أو أنماط تقديمها والتغيرات في الوضع الصحي للمشاركين في النظام.

٩٨- أن مستوى وتكرار المطالبات له حساسية بشكل خاص للعمر والحالة الصحية وجنس العاملين (ومن يعولونهم)، وقد يكون له حساسية لعوامل أخرى مثل الموقع الجغرافي، ولذلك يتم تعديل البيانات التاريخية إلى الحد الذي يختلف فيه المزيج الديموغرافي للسكان عن مزيج السكان المستخدم كأسس للبيانات التاريخية، ويتم كذلك تعديلها حيث توجد أدلة يعتمد عليها في أن الاتجاهات التاريخية لن تستمر.

تكلفة الخدمة السابقة وأرباح أو خسائر التسوية

٩٩- عند تحديد تكلفة الخدمة السابقة أو أرباح أو خسائر التسوية، تعيد المنشأة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة باستخدام القيمة العادلة الحالية لأصول النظام والافتراضات الاكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة السوقية الحالية وأسعار السوق الحالية الأخرى) التي تعكس:

(أ) المزايا المقدمة وفقًا للنظام وأصول النظام قبل تعديله أو تقليصه أو تسويته.

و (ب) المزايا المقدمة وفقًا للنظام وأصول النظام بعد تعديله أو تقليصه أو تسويته.

١٠٠- لا تحتاج المنشأة إلى التمييز بين تكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن تعديل النظام وتكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن التقليص وأرباح أو خسائر في التسوية في حال حدوث تلك المعاملات جنبًا الي جنب. وفى بعض الحالات، يحدث تعديل النظام قبل التسوية، مثلاً عندما تغير المنشأة المزايا وفقًا للنظام وتقوم بتسوية المزايا المعدلة في وقت لاحق. وفى تلك الحالات، تعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة قبل حصول أية أرباح أو خسائر من التسوية.

١٠١- تحدث التسوية جنبًا إلى جنب مع عملية تعديل وتقليص النظام في حال تم إنهاء النظام وكانت النتيجة تسوية الالتزام وإلغاء النظام. ومع ذلك، لا يعد إنهاء النظام هي عملية تسوية في حال تم استبدال النظام بنظام جديد يقدم نفس المزايا من حيث المضمون.

١٠١أ- عند حدوث تعديل أو تقليص أو تسوية للنظام، يجب على المنشأة قياس والاعتراف بأي تكلفة خدمة سابقة، أو مكسب أو خسارة من التسوية، وفقًا للفقرات "٩٩" إلى "١٠١" والفقرات "١٠٢" إلى "١١٢". عند القيام بذلك، يجب على المنشأة ألا تأخذ تأثير سقف الأصل في الاعتبار. يجب عندها أن تحدد المنشأة أثر سقف الأصل بعد تعديل أو تقليص أو تسوية النظام وأن تعترف بأي تغير في هذا الأثر وفقًا للفقرة "٥٧(د)".

تكلفة الخدمة السابقة

١٠٢- تكلفة الخدمة السابقة هي التغير في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الناتج عن تعديل أو تقليص النظام.

١٠٣- تعترف المنشاة بتكلفة الخدمة السابقة كمصروف في أحد التواريخ التالية – أيهما يأتي أولاً:

(أ) عندما يحدث تعديل أو تقليص للنظام.

و(ب) عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة ذات العلاقة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) أو مزايا نهاية الخدمة (راجع الفقرة "١٦٥").

١٠٤- يحدث تعديل النظام عندما تقدم المنشأة أو تسحب نظام المنافع المحددة أو تغير المزايا مستحقة الدفع وفقًا لنظام المزايا المحددة القائم.

١٠٥- يحدث التقليص عندما تخفض المنشأة بشكل كبير من عدد العاملين الذين يغطيهم النظام. وقد تنشأ عمليات التقليص من حدث عارض، مثل اغلاق مصنع ما أو أيقاف عملية معينة وإنهاء أو تعليق نظم معينة.

١٠٦- قد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (عندما يتم تقديم المزايا أو تغييرها بحيث ترتفع القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة) أو سلبية (عندما يتم سحب المزايا أو تغييرها بحيث تنخفض القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة).

١٠٧- عندما تقوم المنشأة بتخفيض مزايا معينة مستحقة بموجب نظام مزايا محددة قائمة، وفي نفس الوقت تزيد المنافع الأخرى المستحقة بموجب النظام لنفس العاملين فإن المنشأة تعامل التغير على أنه التغير الوحيد.

١٠٨- تستثني تكلفة الخدمة السابقة ما يلي:

(أ) أثر الفروق بين زيادات المرتبات الفعلية والمفترضة سابقًا على الالتزام بدفع مزايا الخدمة للسنوات السابقة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الافتراضات الاكتوارية تسمح بالمرتبات المتوقعة).

و(ب) التقديرات الأقل والأكثر للزيادات المفترضة في المرتبات التقاعدية حين يوجد على المنشأة التزام حكمي لمنح هذه الزيادات (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن الافتراضات الاكتوارية تسمح بهذه الزيادات).

و (ج) تقديرات التحسينات في المزايا التي تنجم عن الأرباح الاكتوارية التي تم الاعتراف بها في السابق في القوائم المالية إذا أجبرت المنشأة إما من خلال الأحكام الرسمية للنظام (أو التزام حكمي خارج هذه الأحكام) أو تشريع على استخدام أي فائض في النظام لمنفعة المشاركين في النظام حتى ولو لم تمنح بعد الزيادة في الميزة رسميًا (الزيادة الناجمة في الالتزام هي خسارة اكتوارية وليست تكلفة خدمة سابقة، راجع الفقرة "٨٥(ب)").

و (د) الزيادة في المزايا المكتسبة حينما يستوفى العاملون متطلبات الاستحقاق (راجع الفقرة "٧٢") - في ظل عدم وجود مزايا جديدة أو محسنة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة لأن التكلفة المقدرة للمزايا تم الاعتراف بها على أنها تكلفة خدمة حالية عندما تم تقديم الخدمة).

مكاسب أو خسائر التسوية

١٠٩- تنتج مكاسب أو خسائر التسوية عن الفرق بين:

(أ) القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الذي يتم تسويته، حسبما يتم تحديدها في تاريخ التسوية.

و(ب) سعر التسوية بما في ذلك أي أصول نظام منقولة وأى دفعات تقوم بها المنشأة مباشرة فيما يتصل بالتسوية.

١١٠- تعترف المنشأة بمكاسب أو خسائر التسوية لنظام المزايا المحددة عندما تقع التسوية.

١١١- تقع التسوية عندما تدخل المنشأة في معاملة تلغي جميع الالتزامات القانونية أو الحكمية الإضافية لبعض أو جميع المزايا المقدمة وفقًا لنظام المزايا المحددة (عدا عن دفع المزايا إلى، أو بالنيابة عن، العاملين وفقًا لبنود النظام والمشمولة في الافتراضات الاكتوارية). على سبيل المثال، يعتبر نقل الالتزامات الهامة لصاحب العمل لمرة واحدة وفقًا للنظام إلى شركة تأمين من خلال شراء بوليصة تأمين هي عملية تسوية، في حين لا تعتبر عملية تسوية الدفعة النقدية المقطوعة وفقًا لبنود النظام والمقدمة إلى المشاركين في النظام مقابل حقوقهم في استلام مزايا ما بعد التوظيف المحددة أنها عملية تسوية.

١١٢- في بعض الحالات، يكون لدى المنشأة بوليصة تأمين لتمويل بعض أو جميع مزايا العاملين المتعلقة بخدمة العامل في الفترات الحالية والسابقة. ولا يعد امتلاك تلك البوليصة عملية تسوية إذا احتفظت المنشأة بالتزام قانوني أو حكمي (راجع الفقرة "٤٦") لدفع مبالغ إضافية إذا لم تدفع شركة التأمين مزايا العاملين المحددة في بوليصة التأمين. وتتناول الفقرات من "١١٦" إلى "١١٩" قياس حقوق الاستعاضة والاعتراف بها وفقًا لبوالص التأمين التي لا تعد أصولاً للنظام.

الاعتراف والقياس: أصول النظام

القيمة العادلة لأصول النظام

١١٣- يتم خصم القيمة العادلة لأصول أى نظام من القيمة الحالية عن التزام المزايا المحددة عند تحديد العجز أو الفائض.

١١٤- لا تدخل ضمن أصول النظام الاشتراكات غير المدفوعة المستحقة على المنشأة للصندوق وكذلك أية أدوات مالية غير قابلة للتحويل تصدرها المنشأة ويحتفظ بها الصندوق، ويتم تخفيض أصول النظام بأية التزامات للصندوق لا تتعلق بمزايا العاملين مثل الموردون والدائنون الآخرون والالتزامات التي تنشأ عن أدوات مالية مشتقة.

١١٥- عندما تشمل أصول النظام بوالص تأمين مؤهلة تتوافق بالضبط مع مبلغ وتوقيت بعض أو كل المزايا المستحقة فإن القيمة العادلة لبوالص التأمين تلك تعتبر هي القيمة الحالية للالتزامات ذات الصلة (تخضع لأي تخفيض مطلوب إذا كانت المبالغ المستحقة بموجب بوالص التأمين غير قابلة للاسترداد بالكامل).

التعويضات

١١٦- عندما، وفقط عندما، يكون من المؤكد فعليًا بأن طرف آخر سوف يعوض بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية التزام المزايا المحددة، يكون على المنشأة:

(أ) الاعتراف بحقها في التعويض كأصل منفصل وتقيس المنشأة الأصل بالقيمة العادلة.

(ب) فصل التغيرات في القيمة العادلة لحقها في التعويض والاعتراف به بنفس الطريقة المتبعة فيما يخص التغيرات في القيمة العادلة لأصول النظام (راجع الفقرتين "١٢٤" و"١٢٥"). وقد يتم الاعتراف بمكونات تكلفة المزايا المحددة وفقًا للفقرة "١٢٠" مطروحًا منها المبالغ المتعلقة بالتغيرات في المبلغ المسجل لحق التعويض.

١١٧- في بعض الأحيان تستطيع المنشأة أن تبحث عن طرف آخر. على سبيل المثال، شركة تأمين لسداد جزء أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية التزام مزايا محددة، وتعد بوالص التأمين المؤهلة حسب التعريف الوارد في الفقرة "٨" أصولاً للنظام، وتحاسب المنشأة عن بوالص التأمين المؤهلة بنفس الطريقة التي تحاسب بها عن الأصول الأخرى للنظام ولا تطبق الفقرة "١١٦" (راجع الفقرات من "٤٦" إلى "٤٩" وفقرة "١١٥").

١١٨- عندما تكون بوليصة التأمين غير مؤهلة فإنها لا تعد ضمن أصول النظام. وتتناول الفقرة "١١٦" هذه الحالات حيث تعترف المنشأة بحقها في التعويض طبقًا لبوليصة التأمين كأصل منفصل وليس كالتزام عند تحديد التزام المزايا المحددة المعترف به. وتتطلب الفقرة "١٤٠(ب)" أن تقوم المنشأة بالإفصاح في بيان موجز عن الارتباط بين حق التعويض والالتزام المرتبط بذلك.

١١٩- إذا نشأ الحق في التعويض طبقًا لبوليصة تأمين تتطابق تمامًا مع قيمة وتوقيت المزايا مستحقة السداد طبقًا لنظام مزايا محددة فإن القيمة العادلة لحق التعويض تعتبر القيمة الحالية للالتزام المرتبط بذلك (ويخضع ذلك لأي تخفيض يطلب في حالة عدم إمكانية استرداد التعويض بالكامل).

مكونات تكلفة المزايا المحددة

١٢٠- تعترف المنشأة بمكونات تكلفة المزايا المحددة، باستثناء تلك التكلفة التي تتطلب فيها معايير المحاسبة المصرية الأخرى أو تسمح بدمجها في تكلفة الأصل على النحو التالي:

(أ) تكلفة الخدمة (راجع الفقرات من "٦٦" إلى "١١٢" والفقرة "١٢٢أ") في الأرباح أو الخسائر.

و(ب) صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرات من "١٢٣" إلى "١٢٦" في الأرباح أو الخسائر.

و(ج) عمليات إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرات من "١٢٧" إلى "١٣٠") في الدخل الشامل الآخر.

١٢١- تتطلب بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى دمج بعض تكاليف مزايا العاملين ضمن تكلفة الأصول مثل المخزون والأصول الثابتة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢) ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٠)). وتتضمن أية تكاليف لمزايا ما بعد انتهاء الخدمة المثبتة في تكلفة تلك الأصول النسبة الملائمة للمكونات الواردة في الفقرة "١٢٠" أعلاه.

١٢٢- ينبغي عدم إعادة تبويب عمليات إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة المعترف بها في الدخل الشامل الآخر إلى الأرباح أو الخسائر في الفترة اللاحقة.

تكلفة الخدمة الحالية

١٢٢أ- على المنشأة تحديد تكلفة الخدمة الحالية باستخدام افتراضات اكتوارية يتم تحديدها في بداية الفترة المالية السنوية. ومع ذلك، إذا كانت المنشأة تعيد قياس صافي التزام (أصل) نظام المزايا وفقًا للفقرة "٩٩"، يجب على المنشأة تحديد تكلفة الخدمة الحالية لباقي الفترة المالية السنوية بعد التعديل أو التقليص أو التسوية باستخدام الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لإعادة قياس صافي التزام (أصل) نظام المزايا المحددة وفقًا للفقرة "٩٩(ب)".

صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة

١٢٣- على المنشأة تحديد صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة عن طريق ضرب صافي التزام (أصل) المزايا المحددة بمعدل الخصم الوارد في الفقرة "٨٣".

١٢٣أ- على المنشأة عند تحديد صافي الفائدة وفقًا للفقرة "١٢٣" أن تستخدم صافي التزام (أصل) نظام المزايا المحددة ومعدل الخصم المحدد في بداية الفترة المالية السنوية. ومع ذلك، إذا كانت المنشأة تعيد قياس صافي التزام (أصل) نظام المزايا المحددة وفقًا للفقرة "٩٩"، يجب على المنشأة تحديد صافي الفائدة لباقي الفترة المالية السنوية بعد التعديل أو التقليص أو التسوية باستخدام:

(أ) صافي التزام (أصل) المزايا المحددة الذي يتم تحديده، وفقًا للفقرة "٩٩(ب)".

و(ب) معدل الخصم المستخدم في إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة وفقًا للفقرة "٩٩(ب)".

عند تطبيق الفقرة "١٢٣أ"، يجب على المنشأة أيضًا أن تأخذ في حسابها أي تغيرات في صافي التزام (أصل) المزايا المحددة خلال الفترة نتيجة الاشتراكات أو مدفوعات المزايا.

١٢٤- يمكن أن ينظر إلى صافي الفوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة بأنها تشتمل على دخل الفائدة على أصول النظام وتكلفة الفائدة على التزام المزايا المحددة والفائدة على تأثير سقف الأصل المذكور في الفقرة "٦٤".

١٢٥- يكون دخل الفائدة على أصول النظام هو أحد مكونات العائد على أصول النظام، ويتم تحديده بضرب القيمة العادلة لأصول النظام بمعدل الخصم المحدد في الفقرة "١٢٣أ". يجب أن تقوم المنشأة بتحديد القيمة العادلة لأصول النظام في في بداية الفترة المالية السنوية. ومع ذلك، إذا قامت المنشأة بإعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة وفقًا للفقرة "٩٩"، يجب على المنشأة تحديد الدخل من الفائدة لباقي الفترة المالية السنوية بعد التعديل أو التقليص أو التسوية باستخدام أصول النظام المستخدمة لإعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة وفقًا للفقرة "٩٩(ب)". وعند تطبيق الفقرة "١٢٥"، يجب على المنشأة أن تأخذ في حسابها أي تغيرات في أصول النظام المحتفظ بها خلال الفترة والناتجة من الاشتراكات أو مدفوعات المزايا. ويتم دمج الفرق بين الدخل من الفائدة على أصول النظام والعائد على أصول النظام في إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة.

١٢٦- تكون الفائدة على تأثير سقف الأصل جزءًا من التغير الكلى في تأثير سقف الأصل، ويتم تحديدها بضرب تأثير سقف الأصل في معدل الخصم المحدد في الفقرة "١٢٣أ". ويجب على المنشأة تحديد أثر سقف الأصل في بداية الفترة المالية السنوية. ومع ذلك، إذا قامت المنشأة بإعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة وفقًا للفقرة "٩٩"، يجب على المنشأة تحديد الفائدة على أثر سقف الأصل لباقي الفترة المالية السنوية بعد التعديل أو التقليص أو التسوية مع أن تأخذ في حسابها أي تغيرات في سقف الأصل كما يتم تحديده وفقًا للفقرة "١٠١أ". ويتم دمج الفرق بين الفائدة على أثر سقف الأصل والتغير الكلى في تأثير سقف الأصل في إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة.

إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة

١٢٧– يشتمل إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة على ما يلي:

(أ) المكاسب أو الخسائر الاكتوارية (راجع الفقرتين "١٢٨" و"١٢٩").

و(ب) العائد على أصول النظام (راجع الفقرة "١٣٠")، باستثناء المبالغ المثبتة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرة "١٢٥").

و(ج) أي تغير في تأثير سقف الأصل، باستثناء المبالغ المثبتة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرة "١٢٦").

١٢٨– تنتج المكاسب أو الخسائر الاكتوارية من الارتفاع أو الانخفاض في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة بسبب التغيرات في الافتراضات الاكتوارية وتعديلات الخبرة. وتتضمن أسباب المكاسب والخسائر الاكتوارية على سبيل المثال:

(أ) معدلات مرتفعة أو منخفضة غير متوقعة لدوران العاملين والتقاعد المبكر أو معدل الوفيات أو الزيادات في الرواتب والمزايا (إذا نصت البنود الرسمية أو الحكمية للنظام على زيادات تضخمية في المزايا) أو التكاليف الطبية.

و(ب) أثر التغيرات في الافتراضات المتعلقة بخيارات دفع المزايا.

و(ج) أثر التغيرات في تقديرات معدل دوران العاملين مستقبلاً أو التقاعد المبكر أو معدل الوفيات أو الزيادات في الرواتب والمزايا (إذا نصت البنود الرسمية أو الحكمية للنظام على زيادات تضخمية في المزايا) أو التكاليف الطبية.

و(د) أثر التغيرات في معدل الخصم.

١٢٩– لا تتضمن المكاسب أو الخسائر الاكتوارية التغيرات في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة بسبب استحداث أو تعديل أو تقليص أو تسوية نظام المزايا المحددة، أو التغيرات في المزايا مستحقة الدفع وفقاً لنظام المزايا المحددة. وينتج عن تلك التغيرات تكلفة خدمة سابقة أو مكاسب أو خسائر التسوية.

١٣٠– عند تحديد العائد على أصول النظام، تقتطع المنشأة تكاليف إدارة أصول النظام وأية ضرائب مستحقة الدفع من قبل النظام ذاته ما عدا الضرائب الداخلة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس التزامات المزايا المحددة (الفقرة "٧٦"). ولا تقتطع التكاليف الإدارية الأخرى من العائد على أصول النظام.

العرض

المقاصة

١٣١- تقوم المنشأة بإجراء مقاصة للأصل الخاص بنظام مقابل الالتزام الخاص بنظام آخر فقط عندما:

(أ) يكون للمنشأة حق قابل للتنفيذ قانونًا لاستخدام فائض في نظام لتسوية التزامات بموجب نظام آخر.

و(ب) تنوي المنشأة إما تسوية الالتزامات على أساس الصافي أو تحقيق الفائض في نظام وتسوية التزاماتها بموجب النظام الآخر في نفس الوقت.

١٣٢- إن المقاييس الخاصة بالمقاصة مشابهة للمقاييس التي وضعت للأدوات المالية في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض".

التمييز بين الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة

١٣٣- تميز بعض المنشآت الأصول والالتزامات المتداولة عن الأصول والالتزامات غير المتداولة، ولا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة التمييز بين الأجزاء المتداولة وغير المتداولة من الأصول والالتزامات الناجمة عن المزايا بعد انتهاء الخدمة.

المكونات المالية لتكاليف المزايا بعد انتهاء الخدمة

١٣٤- تتطلب الفقرة "١٢٠" من المنشأة الاعتراف بتكلفة الخدمة وصافي الفائدة على التزام (أصل) المزايا المحددة في الأرباح أو الخسائر ولا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على المنشأة عرض تكلفة الخدمة الحالية وتكلفة الفائدة والعائد المتوقع على (التزام) أصول النظام. وتقوم المنشأة بعرض هذه المكونات طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١).

الإفصاح

١٣٥- تفصح المنشأة عن معلومات:

(أ) توضح خصائص نظم المزايا المحددة الخاصة بها والمخاطر المرتبطة بها (راجع الفقرة "١٣٩").

و(ب) تحدد وتوضح المبالغ في قوائمها المالية الناشئة عن نظم المزايا المحددة الخاصة بها (راجع الفقرات من "١٤٠" إلى "١٤٤").

و(ج) تصف كيف يمكن لنظم المزايا المحددة الخاصة بها أن تؤثر على قيمة وتوقيت وعدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة (راجع الفقرات من "١٤٥" إلى "١٤٧").

١٣٦- لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة "١٣٥"، تأخذ المنشأة ما يلي في الاعتبار:

(أ) مستوى التفاصيل الضرورية لتلبية متطلبات الإفصاح.

و(ب) مدى التأكيد على كل من المتطلبات المختلفة.

و(ج) مدى التجميع أو التفصيل الذي ينبغي أجراؤه.

و(د) ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية بحاجة إلى معلومات إضافية لتقييم المعلومات الرقمية المفصح عنها.

١٣٧- إذا كانت الإفصاحات المقدمة وفقاً لمتطلبات هذ المعيار ومعايير المحاسبة المصرية الأخرى غير كافية لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة "١٣٥"، ينبغي على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الإضافية الضرورية لتحقيق تلك الأهداف. على سبيل المثال، قد تقدم المنشأة تحليلاً للقيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة يميز طبيعة وخصائص ومخاطر الالتزام. ويمكن لذلك الإفصاح أن يميز بين:

(أ) المبالغ المستحقة الدفع للأعضاء الفاعلين والأعضاء المؤجلين والمتقاعدين.

(ب) المزايا المستحقة والمزايا التي تم عمل مستحقات لها إلا أنها ليست مستحقة.

(ج) المزايا المشروطة والمبالغ المنسوبة إلى الزيادات المستقبلية في المرتبات والمزايا الأخرى.

١٣٨- تقيم المنشأة ما إذا كان ينبغي تفصيل جميع أو بعض الإفصاحات للتفريق بين النظم أو مجموعات النظم التي تنطوي على مخاطر مختلفة بشكل كبير. على سبيل المثال، قد تقسم المنشأة عمليات الإفصاح عن النظم مبينة واحدة أو أكثر من الخصائص التالية:

(أ) مواقع جغرافية مختلفة.

(ب) خصائص مختلفة مثل نظم التقاعد للمرتبات الثابتة أو نظم التقاعد للمرتبات النهائية أو النظم الطبية لما بعد التوظيف.

(ج) بيئات تنظيمية مختلفة.

(د) قطاعات مختلفة لإعداد التقارير.

(هـ) ترتيبات تمويل مختلفة (مثلاً، غير ممولة بشكل كامل أو ممولة كليًا أو جزئيًا).

مواصفات نظم المزايا المحددة والمخاطر المتعلقة بها

١٣٩- على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) معلومات حول مواصفات نظم المزايا المحددة بما في ذلك:

(١) طبيعة المزايا التي يقدمها النظام (مثل نظام المزايا المحددة للراتب النهائي أو النظام القائم على أساس الاشتراكات مع وجود ضمانات).

(٢) وصف للإطار التنظيمي الذي يعمل فيه النظام، على سبيل المثال مستوى أي متطلبات تمويل في حدها الأدنى وأي تأثير للإطار التنظيمي على النظام مثل سقف الأصل (راجع الفقرة "٦٤")٠

(٣) وصف لأي مسؤوليات أخرى للمنشأة في إدارة النظام، على سبيل المثل مسؤوليات الأمناء أو أعضاء مجلس الإدارة عن النظام.

(ب) وصف للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة من جانب النظام، مع التركيز على أي مخاطر غير عادية وخاصة بالمنشأة أو مخاطر خاصة بالنظام، ووصف لأي تركيزات كبيرة من المخاطر. على سبيل المثال، إذا تم استثمار أصول النظام بشكل رئيسي في فئة واحدة من الاستثمارات مثل العقارات، قد يعرض النظام المنشأة لمخاطر التركيز في سوق العقارات.

(ج) وصف لأي تعديلات وتقليصات وتسويات في النظام.

شرح المبالغ الواردة في القوائم المالية

١٤٠- تقدم المنشأة – إن أمكن – تسوية من الرصيد الافتتاحي إلى رصيد الاقفال لكل من الآتي:

(أ) صافي التزام (أصل) المزايا المحددة، موضحًا تسويات منفصلة لما يلي:

(١) أصول النظام.

(٢) القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة.

(٣) تأثير سقف الأصل.

(ب) أي حقوق تعويضات. ويتعين على المنشأة أيضًا وصف العلاقة بين أي حقوق تعويضات والالتزام ذو العلاقة.

١٤١- تبين – إن أمكن – تسويات واردة في الفقرة "١٤٠" كل من الآتى:

(أ) تكلفة الخدمة الحالية.

(ب) دخل أو مصروف الفائدة.

(ج) إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة، الذي يبين على نحو منفصل:

(١) العائد على أصول النظام، باستثناء المبالغ المثبتة في الفائدة في البند (ب).

(٢) الأرباح أو الخسائر الاكتوارية التي تنشأ عن التغيرات في الافتراضات الديموغرافية (راجع الفقرة "٧٦(أ)").

(٣) الأرباح أو الخسائر الاكتوارية التي تنشأ عن التغيرات في الافتراضات المالية (راجع الفقرة "٧٦(ب)").

(٤) التغيرات في أثر تحديد صافي أصل المزايا المحددة بسقف الأصل، باستثناء المبالغ المثبتة في الفائدة في البند (ب). وكذلك، ينبغي على المنشأة الإفصاح عن كيفية تحديدها للحد الأعلى للمنافع الاقتصادية المتوفرة، أي ما إذا كانت تلك المنافع على شكل مردودات أو تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية أو كليهما.

(د) تكلفة الخدمة السابقة والأرباح أو الخسائر الناشئة عن عمليات التسوية. وكما هو مسموح به في الفقرة "١٠٠"، لا حاجة للتمييز بين تكلفة الخدمة السابقة والأرباح أو الخسائر الناشئة عن عمليات التسوية إذا حدثت معًا.

(هـ) تأثير التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية.

(و) الاشتراكات في النظام، التي تبين بشكل منفصل تلك التي تسدد من قبل صاحب العمل والمشاركين في النظام.

(ز) المدفوعات من النظام، التي تبين على نحو منفصل المبالغ المدفوعة فيما يتعلق بأي عمليات تسوية.

(ح) آثار عمليات تجميع الأعمال أو التصرفات.

١٤٢- تقسم المنشأة القيمة العادلة لأصول النظام إلى فئات تميز بين طبيعة ومخاطر تلك الأصول، وتقسم كل فئة من أصول النظام إلى فئات فرعية يكون لها أسعار سوق معلنة في سوق نشط (حسبما ورد تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) " قياس

القيمة العادلة ") وفئات لا يكون لها تلك الأسعار. وعلى سبيل المثال، وبالنظر إلى مستوى الإفصاح الذي نوقش في الفقرة "١٣٦"، يمكن أن تميز المنشأة بين:

(أ) النقدية وما في حكمها.

و(ب) أدوات حقوق الملكية (مفصلة حسب نوع الصناعة وحجم الشركة والموقع الجغرافي.. إلخ).

و(ج) أدوات الدين (مفصلة حسب نوع المصدر وجودة الائتمان والموقع الجغرافي...إلخ).

و(د) العقارات (مفصلة حسب الموقع الجغرافي.. إلخ).

و(هـ) المشتقات (مفصلة حسب نوع المخاطر الكامنة في العقد، على سبيل المثال، عقود أسعار الفائدة وعقود الصرف الأجنبي وعقود حقوق الملكية وعقود الائتمان والمبادلات طويلة الأجل... إلخ).

و(و) صناديق الاستثمار (مفصلة حسب نوع الصندوق).

و(ز) الأوراق المالية المضمونة بالأصول (Asset- Backed securities).

و(ح) الديون المهيكلة.

١٤٣- تفصح المنشأة عن القيمة العادلة للأدوات المالية القابلة للنقل التي تخص المنشأة والمحتفظ بها كأصول للنظام، والقيمة العادلة لأصول النظام التي تمتلكها المنشأة أو الأصول الأخرى التي تستخدمها المنشأة.

١٤٤- تفصح المنشأة عن الافتراضات الاكتوارية الرئيسية المستخدمة لتحديد القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة (راجع الفقرة "٧٦"). وينبغي أن يتم هذا الإفصاح ببنود مطلقة (مثل النسبة المطلقة وليس فقط كهامش بين النسب المختلفة والمتغيرات الأخرى). وعندما تقدم المنشأة إفصاحات كلية عن مجموعة من النظم ينبغي عليها تقديم تلك الإفصاحات على شكل متوسطات مرجحة أو نطاقات ضيقة نسبيًا.

قيمة وتوقيت ودرجة عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية

١٤٥- على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) تحليل حساسية لكل من الافتراضات الاكتوارية الرئيسية (كما هو مفصح عنه وفقًا للفقرة "١٤٤") في نهاية الفترة المالية، مع بيان كيف يتأثر التزام المزايا المحددة بالتغيرات في الافتراضات الاكتوارية ذات العلاقة التي كانت محتملة بشكل معقول في ذلك الوقت.

(ب) الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية المطلوبة في البند (أ) وقيود تلك الطرق.

(ج) التغيرات عن الفترة السابقة في الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليلات الحساسية وأسباب تلك التغيرات.

١٤٦- تفصح المنشأة عن وصف لأى استراتيجيات لمطابقة الأصول والالتزامات يستخدمها النظام أو المنشأة، بما في ذلك استخدام الدخل السنوي وأساليب أخرى مثل المبادلات طويلة الأجل لإدارة المخاطر.

١٤٧- من أجل تقديم مؤشر حول تأثير نظام المزايا المحددة على التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة تفصح المنشأة عن:

(أ) وصف لأي ترتيبات تمويل وسياسة التمويل التي تؤثر على الاشتراكات المستقبلية.

(ب) الاشتراكات المتوقعة في النظام لفترة إعداد القوائم المالية السنوية التالية.

(ج) معلومات حول استحقاق التزام المزايا المحددة. وتشمل هذه مدة المتوسط المرجح لالتزام المزايا المحددة وقد تشمل معلومات أخرى حول توزيع توقيت دفعات المزايا، مثل تحليل الاستحقاق لدفعات المزايا.

نظم أصحاب العمل المتعددين

١٤٨- إذا شاركت المنشأة في نظام مزايا محددة لأصحاب عمل متعددين، فإنها تفصح عن:

(أ) وصف لترتيبات التمويل، بما في ذلك الطريقة المستخدمة لتحديد معدل اشتراكات المنشأة وأى متطلبات تمويل في حدها الأدنى.

(ب) وصف لمدى مسئولية المنشأة تجاه النظام عن الالتزامات الأخرى للمنشآت وفقًا لبنود وشروط نظام أصحاب العمل المتعددين.

(ج) وصف لأي توزيع متفق عليه للعجز أو الفائض في:

(١) تصفية النظام.

أو (٢) انسحاب المنشأة من النظام.

(د) إذا قامت المنشأة بالمحاسبة عن ذلك النظام كما لو كان نظام اشتراكات محددة وفقًا للفقرة "٣٤"، فإن عليها أن تفصح عن الآتى، بالإضافة إلى المعلومات التي تتطلبها البنود من (أ) إلى (ج) وبدلاً من المعلومات التي تتطلبها الفقرات من "١٣٩" إلى "١٤٧":

(١) حقيقة أن النظام هو نظام مزايا محددة.

(٢) السبب وراء عدم توفر معلومات كافية لتمكين المنشأة من المحاسبة عن النظام كنظام مزايا محددة.

(٣) الاشتراكات المتوقعة في النظام لفترة إعداد القوائم المالية السنوية التالية.

(٤) معلومات حول أي عجز أو فائض في النظام قد يؤثر على مبلغ الاشتراكات المستقبلية، بما في ذلك الأساس المستخدم لتحديد ذلك العجز أو الفائض وانعكاساته – إن وجدت – على المنشأة.

(٥) إشارة إلى مستوى مشاركة المنشأة في النظام مقارنة مع المنشآت المشاركة الأخرى. وتتضمن الأمثلة على المقاييس التي قد توفر تلك الإشارة نسبة المنشأة من الاشتراكات الكلية في النظام أو نسبة المنشأة من العدد الكلى للأعضاء النشطين والمتقاعدين بالإضافة إلى الأعضاء السابقين الذين يحق لهم الحصول على مزايا، في حال توفر تلك المعلومات.

نظم المزايا المحددة التي تشارك في مخاطرها منشآت تحت سيطرة واحدة

١٤٩– إذا شاركت المنشأة في نظام مزايا محددة تتشارك في مخاطرها منشآت تحت سيطرة واحدة فإنها تفصح عن:

(أ) الاتفاقية التعاقدية أو السياسة المعلنة لتحميل صافي تكلفة المزايا المحددة أو حقيقة عدم وجود مثل تلك السياسة.

(ب) سياسة تحديد الاشتراكات التي تدفعها المنشأة.

(ج) إذا قامت المنشأة بالمحاسبة عن مخصص صافي تكلفة المزايا المحددة كما هو وارد في الفقرة "٤١"، جميع المعلومات حول النظام ككل التي تتطلبها الفقرات من "١٣٥" إلى "١٤٧".

(د) إذا قامت المنشاة بالمحاسبة عن اشتراكات مستحقة الدفع للفترة كما هو وارد في الفقرة "٤١"، معلومات حول النظام ككل التي تقتضيها الفقرات من "١٣٥" إلى "١٣٧" و"١٣٩" ومن "١٤٢" إلى "١٤٧ (أ) و(ب)".

١٥٠- يمكن الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرة "١٤٩(ج) و(د) " بالإشارة إلى الإفصاحات في القوائم المالية لمنشأة أخرى بالمجموعة في حال:

(أ) كون القوائم المالية للمنشأة تحدد وتفصح بشكل منفصل عن المعلومات المطلوبة حول النظام.

و(ب) كانت القوائم المالية للمنشأة الأخرى متاحة لمستخدمى القوائم المالية للمنشأة وفق نفس بنود القوائم المالية للمنشأة وفى نفس وقت البيانات المالية للمنشأة، أو في وقت يسبق ذلك.

الإفصاحات المطلوبة في معايير المحاسبة المصرية الأخرى

١٥١- كما هو مطلوب في معيار المحاسبة المصري رقم (١٥)، تفصح المنشأة عن معلومات حول:

(أ) معاملات الأطراف ذوي العلاقة مع نظم مزايا ما بعد التوظيف.

و(ب) مزايا ما بعد التوظيف لموظفي الإدارة الرئيسيين.

١٥٢- كما هو مطلوب من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) تفصح المنشأة عن معلومات حول الالتزامات المحتملة الناتجة عن التزام مزايا ما بعد التوظيف.

مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل

١٥٣- تشمل مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل ما يلي على سبيل المثال إذا لم يكن من المتوقع سدادها بالكامل قبل ١٢ شهر من نهاية الفترة المالية السنوية التي قام فيها العاملون بتقديم خدماتهم:

(أ) حالات الغياب طويلة الأجل المعوضة مثل إجازة الخدمة الطويلة أو التفرغ.

و (ب) مزايا الاحتفالات بالمناسبات أو مزايا الخدمة طويلة الأجل الأخرى.

و (ج) مزايا العجز طويل الأجل.

و (د) المشاركة في الأرباح والمكافآت المستحقة بعد اثني عشر شهرًا أو أكثر بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العامل بتقديم الخدمة.

و (هـ) التعويض المؤجل المدفوع بعد اثني عشر شهرًا أو أكثر بعد نهاية الفترة التي يتم الحصول على التعويض فيها.

١٥٤- لا يكون قياس مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل عادةً خاضعًا لنفس الدرجة من عدم التأكد مثل قياس مزايا بعد انتهاء الخدمة، ولهذه الأسباب يتطلب هذا المعيار أسلوبًا مبسطًا للمحاسبة عن مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل، ويختلف هذا الأسلوب عن المحاسبة المطلوبة لمزايا العاملين بعد انتهاء الخدمة حيث لا تعترف هذه الطريقة بإعادة القياس في الدخل الشامل الآخر.

الاعتراف والقياس

١٥٥- تطبق المنشأة الفقرات من "٥٦" إلى "٩٨" في الاعتراف وقياس الفائض أو العجز في نظام مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل وتطبق الفقرات من "١١٦" إلى "١١٩" عند الاعتراف أو قياس أية حقوق تعويض.

١٥٦- بالنسبة لمزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل، على المنشأة الاعتراف بصافي مجموع المبالغ التالية في الأرباح أو الخسائر، إلا إذا تطلب معيار محاسبة مصري آخر أو يسمح بإضافتها إلى تكلفة أصل:

(أ) تكلفة الخدمة الحالية (راجع الفقرات من "٦٦" إلى "١١٢" والفقرة "١٢٢أ").

و (ب) تكلفة الفوائد على صافي التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرات من "١٢٣" إلى "١٢٦").

و (ج) إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة (راجع الفقرات من "١٢٧" إلى "١٣٠").

١٥٧- أحد أشكال مزايا العاملين طويلة الأجل هي ميزة العجز طويل الأجل، وإذا كان مستوى الميزة على طول فترة الخدمة ينشئ التزاما عندما يتم تقديم الخدمة، ويعكس قياس ذلك الالتزام توقع طلب الدفع والفترة الزمنية التي يتوقع إجراء الدفع فيها، وإذا كان مستوى الميزة هو نفسه بالنسبة لأي عامل مصاب بالعجز بغض النظر عن سنوات الخدمة فإنه يتم الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لهذه المزايا عندما يقع حدث يتسبب في عجز طويل الأجل.

الإفصاح

١٥٨- بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل فقد تتطلب المعايير الأخرى إفصاحات، على سبيل المثال عندما يكون المصروف الناجم عن هذه المزايا جوهريًا بحيث يتطلب الإفصاح عنه وفقًا لمعيار

المحاسبة المصري رقم (١) " عرض القوائم المالية "، وحيث يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة " تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات حول مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل لكبار موظفي الإدارة.

تعويضات إنهاء الخدمة

١٥٩- يتناول هذا المعيار تعويضات إنهاء الخدمة بشكل منفصل عن مزايا العاملين الأخرى لأن الحدث المتسبب في الالتزام هو انتهاء مدة خدمة العاملين وليس خدمتهم نفسها. وتنتج مزايا إنهاء الخدمة إما من قرار المنشأة لإنهاء الخدمة أو من قرار العامل في قبول عرض المنشأة في تقديم مزايا مقابل إنهاء خدماته.

١٦٠- لا تتضمن مزايا انهاء الخدمة مزايا العاملين الناتجة عن إنهاء خدمات العامل بناءً على طلبه دون عرض من المنشأة، أو نتيجة متطلبات التقاعد الإلزامي، لأن تلك المزايا هي مزايا ما بعد التوظيف. وتقدم بعض المنشآت مستوى متدن من المزايا مقابل إنهاء خدمة العامل بناءً على طلبه (جوهريًا، مزايا ما بعد التوظيف) وليس مقابل إنهاء خدمة العامل بناءً على طلب المنشأة. ويكون الاختلاف بين المزايا المقدمة مقابل إنهاء خدمة العامل بناءً على طلبه والمزايا الأكبر المقدمة بناءً على طلب المنشأة هو مزايا إنهاء الخدمة.

١٦١- لا يحدد شكل مزايا العاملين ما إذا كانت مقدمة مقابل تقديم خدمة أو مقابل إنهاء خدمة العامل. وتكون مزايا إنهاء الخدمة هي مدفوعات بمبالغ مقطوعة، ولكنها تتضمن في بعض الأحيان:

(أ) تحسيناً لمزايا ما بعد التوظيف، سواء بشكل غير مباشر عبر نظام مزايا العاملين أو بشكل مباشر.

(ب) مرتب حتى نهاية فترة إشعار محدد في حال عدم تقديم العامل أية خدمات إضافية توفر منافع اقتصادية للمنشأة.

١٦٢- تتضمن المؤشرات التي تدل على تقديم مزايا للموظفين مقابل الخدمات ما يلي:

(أ) تكون المزايا مشروطة بتقديم خدمات مستقبلية (بما في ذلك المزايا التي تزيد في حال تقديم خدمات إضافية).

(ب) تقديم المزايا وفقاً لبنود نظام مزايا العاملين.

١٦٣- تقدم بعض مزايا إنهاء الخدمة وفقًا لبنود نظام مزايا العاملين القائم. على سبيل المثال، قد تحدد تلك المزايا بموجب قانون أو عقد توظيف أو اتفاقية نقابة، أو قد يشار لها ضمنًا نتيجة الممارسة السابقة لصاحب العمل في تقديم مزايا مشابهة. وكمثال آخر، إذا قدمت المنشأة عرض مزايا متاحة لأكثر من فترة زمنية قصيرة، أو كان هنالك أكثر من فترة زمنية قصيرة بين العرض والتاريخ المتوقع لإنهاء الخدمات، يجب عندها أن تأخذ في حسابها ما إذا كانت وضعت نظام مزايا جديد للعاملين وبالتالي ما إذا كانت المزايا المعروضة بموجب هذا النظام تمثل مزايا إنهاء خدمة أم مزايا بعد انتهاء الخدمة. وتكون المزايا المقدمة وفقًا لبنود نظام لمزايا العاملين تمثل مزايا إنهاء خدمة إذا كانت تنتج عن قرار المنشأة في إنهاء توظيف عامل ولم تكن هذه المزايا مشروطة بتقديم خدمات في المستقبل.

١٦٤- تستحق بعض مزايا العاملين بغض النظر عن سبب ترك العامل للخدمة، ودفع هذه المزايا مؤكد (مع مراعاة أية متطلبات مكتسبة أو حد أدنى من متطلبات الخدمة) إلا أن توقيت دفعها غير مؤكد. ومع أن هذه المزايا يتم وصفها في بعض الأحيان بأنها تعويضات أو مكافآت إنهاء الخدمة، إلا إنها مزايا بعد انتهاء الخدمة وليست مزايا إنهاء الخدمة، وتعاملها المنشأة محاسبيًا على أنها مزايا بعد انتهاء الخدمة.

الاعتراف

١٦٥- تعترف المنشأة بالتزام ومصروف مزايا إنهاء الخدمة في أحد التاريخين التاليين، أيهما يأتي أولاً:

(أ) عندما لا يعد بإمكان المنشأة سحب عرض تلك المزايا.

و(ب) عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة التي تكون ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) والتي تتضمن دفع مزايا إنهاء الخدمة.

١٦٦- بالنسبة لمزايا إنهاء الخدمة مستحقة الدفع نتيجة قرار العامل قبول عرض المزايا مقابل إنهاء خدماته، يكون الوقت الذي لا يعد فيه بإمكان المنشأة سحب عرض مزايا إنهاء الخدمة هو:

(أ) عند قبول الموظف العرض.

أو(ب) عند حلول تاريخ أي قيد على قدرة المنشأة في سحب العرض مثل متطلب قانوني أو تنظيمي أو تعاقدي أو قيود أخرى. وقد يكون هذا هو تاريخ تقديم العرض، إذا كان القيد قائمًا في تاريخ تقديم العرض، أيهما يحدث أولاً.

١٦٧- بالنسبة لمزايا إنهاء الخدمة مستحقة الدفع نتيجة قرار المنشأة إنهاء خدمات العامل، لا يمكن للمنشأة سحب العرض عندما تكون قد أبلغت العاملين المتأثرين بنظام إنهاء الخدمة التي تلبى جميع المعايير الآتية:

(أ) تشير الإجراءات المطلوبة لاستكمال النظام إلى أنه من غير المرجح القيام بتغييرات أساسية فيه.

(ب) يحدد النظام عدد العاملين الذين سيتم إنهاء خدماتهم وتصنيفاتهم أو مهامهم الوظيفية ومواقعهم (لكن لا يحتاج النظام إلى تعريف كل موظف بشكل فردى) وتاريخ الاستكمال المتوقع.

(ج) ينص النظام بتفاصيل كافية على مزايا إنهاء الخدمة التي سيتلقاها العاملون بحيث يستطيعون تحديد نوع ومقدار المزايا التي سيستلمونها عند إنهاء خدماتهم.

١٦٨- عندما تعترف المنشأة بمزايا إنهاء الخدمة، قد يتعين عليها كذلك المحاسبة عن تعديل نظام أو تقليص مزايا العاملين الأخرى (راجع الفقرة "١٠٣").

القياس

١٦٩- تقيس المنشأة مزايا إنهاء الخدمة عند الاعتراف الأولى، كما تقيس وتعترف بالتغيرات اللاحقة وفقًا لطبيعة مزايا العاملين، شريطة أنه إذا كانت مزايا إنهاء الخدمة هي تحسين لمزايا ما بعد التوظيف، عندئذ تطبق المنشأة المتطلبات الخاصة بمزايا ما بعد التوظيف. وإلا:

(أ) إذا كان من المتوقع تسوية مزايا إنهاء الخدمة بشكل كامل قبل ١٢ شهر بعد نهاية الفترة المالية السنوية التي يتم فيها الاعتراف بمزايا إنهاء الخدمة، تطبق المنشأة المتطلبات الخاصة بمزايا العاملين قصيرة الأجل.

(ب) إذا كان من غير المتوقع تسوية مزايا إنهاء الخدمة بشكل كامل قبل ١٢ شهر بعد نهاية الفترة المالية السنوية، تطبق المنشأة المتطلبات الخاصة بمزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل.

١٧٠- نظرًا لعدم تقديم مزايا إنهاء الخدمة مقابل الخدمات، لا تكون الفقرات "من "٧٠" إلى "٧٤" المتعلقة بتوزيع المنافع على فترات الخدمة ذات الصلة.

مثال يوضح الفقرات من "١٥٩" إلى "١٧٠"

الحالة

نتيجة عملية اقتناء حديثة، تخطط المنشأة لإغلاق مصنع في غضون ١٠ أشهر وستقوم في ذلك الوقت بإنهاء خدمات جميع العاملين المتبقين فيه. ونظرًا لاحتياج المنشأة لخبرات العاملين في المصنع استكمال بعض العقود، فقد أعلنت عن نظام إنهاء خدمة على النحو الآتى:

يستلم كل موظف يستمر في العمل ويقدم خدماته إلى حين اغلاق المصنع دفعة نقدية قدرها ٣٠٠٠٠ جنيه في تاريخ إنهاء الخدمة. في حين يستلم العاملون الذين يتركون العمل قبل اغلاق المصنع ١٠٠٠٠ جنيه.

يوجد ١٢٠ عامل في المصنع. وفى وقت اعلان النظام، تتوقع المنشأة مغادرة ٢٠ منهم قبل موعد الاغلاق. لذلك يبلغ إجمالي التدفقات النقدية الصادرة المتوقعة وفقًا للنظام ٣٢٠٠٠٠٠ جنيه (أي ٢٠ × ١٠٠٠٠ جنيه) + (١٠٠ × ٣٠٠٠٠ جنيه) وطبقًا لمتطلبات الفقرة "١٦٠"، تقوم المنشأة بالمحاسبة عن المزايا المقدمة مقابل إنهاء الخدمات كمزايا إنهاء خدمة في حين تقوم بالمحاسبة عن المزايا المقدمة مقابل الخدمات كمزايا توظيف قصيرة الأجل.

مزايا إنهاء الخدمة

تبلغ المزايا المقدمة مقابل إنهاء الخدمات ١٠,٠٠٠ جنيه. هذا هو المبلغ الذي ينبغي على المنشأة دفعه مقابل إنهاء الخدمات بغض النظر عما إذا كان العاملون سيستمرون في العمل ويقدمون خدمات إلى حين اغلاق المصنع أو يتركون العمل قبل اغلاقه. ورغم أنه بإمكان العاملين ترك العمل قبل اغلاق المصنع، إلا أن إنهاء خدمات جميع العاملين هو نتيجة قرار المنشأة إغلاق المصنع وإنهاء خدماتهم (أي سيترك جميع الموظفين العمل عند اغلاق المصنع). لذلك، تعترف المنشأة بالتزام قدره ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه (أي ١٢٠ × ١٠,٠٠٠ جنيه) لمزايا إنهاء الخدمة المقدمة وفقًا لنظام مزايا العاملين عند اعلان نظام إنهاء الخدمة أو عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة المرتبطة بإغلاق المصنع، أيهما يحدث أولاً.

المنافع المقدمة مقابل الخدمة

تكون المنافع الإضافية التي يستلمها الموظفون في حال تقديمهم لخدمات في فترة الأشهر العشرة الكاملة هي مقابل الخدمات المقدمة خلال تلك الفترة. وتقوم المنشأة بالمحاسبة عنها كمنافع توظيف قصيرة الأجل لأنها تتوقع تسوية تلك المنافع قبل ١٢ شهر بعد نهاية الفترة المالية السنوية. وفى هذا المثال، لا يكون التخصيم مطلوبًا لذلك يتم الاعتراف بمصروف شهري قدره ٢٠٠,٠٠٠ جنيه (أي ٢,٠٠٠,٠٠٠ ÷ ١٠) خلال فترة الخدمة البالغة ١٠ أشهر، مع زيادة مقابلة في المبلغ المسجل كالتزام.

الإفصاح

١٧١- على الرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة حول مزايا إنهاء الخدمة، إلا أن معايير المحاسبة المصرية الأخرى قد تتطلب إفصاحات معينة. على سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة رقم (١٥) إفصاحات حول مزايا العاملين الخاصة بموظفي الإدارة الرئيسيين. ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١) إفصاحات عن مصروف مزايا العاملين .

تاريخ السريان

١٧٢ – ١٧٨ ملغاة .

١٧٩ – أضيفت لهذا المعيار الفقرات "١٠١ أ" و "١٢٢ أ و "١٢٣ أ" وعدلت الفقرات "٥٧" و "٩٩" و "١٢٠" و "١٢٣ أ" و "١٢٥" و "١٢٦" و "١٥٦" و "١٦٣" و "١٦٤" يجب على المنشأة تطبيق هذه التعديلات على الفترات المالية التى تبدأ فى أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠ ، ويسمح بالتطبيق المبكر . إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر يجب الإفصاح عن ذلك .

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩)

المدفوعات المبنية على أسهم

معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩)

المدفوعات المبنية على أسهم

المحتويات   فقرات

معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩)

المدفوعات المبنية على أسهم

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية قيام المنشأة بإعداد تقاريرها المالية عندما تقوم بمعاملة تنطوى على مدفوعات مبنية على أسهم. ويقتضي هذا المعيار، على وجه الخصوص، أن توضح المنشأة في أرباحها أو خسائرها أو مركزها المالي آثار المعاملات القائمة على المدفوعات المبنية على الأسهم، بما في ذلك المصروفات المتصلة بالمعاملات التي يُمنح فيها العاملون خيار الاكتتاب في الأسهم.

نطاق المعيار

٢ – على المنشأة أن تطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن جميع معاملات المدفوعات المبنية على أسهم فيما عدا ما ورد ذكره فى الفقرات من "٣أ" إلى "٦". سواء كان بمقدور المنشأة تحديد بعض أو كل السلع أو الخدمات المستلمة، بما في ذلك:

(أ) معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والمسددة في شكل أدوات حقوق ملكية.

و (ب) معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والمسددة نقدًا.

و (ج) المعاملات التي تشترى المنشأة بمقتضاها أو تتلقى سلعًا أو خدمات، وكانت شروط العقد تنص على منح إما المنشأة أو مورد تلك السلع أو الخدمات الحق في اختيار تسوية المعاملة من قبل المنشأة إما نقدًا (أو بأصول أخرى) أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية في المنشأة.

وفى غياب السلع أو الخدمات التى يمكن تحديدها يمكن ان تشير الظروف الأخرى إلى أن السلع والخدمات قد تم (أو سيتم) تسليمها وفى كل الأحوال ينطبق هذا المعيار عليها.

٣ – ملغاة.

٣أ- ما لم يكن من الواضح أن المعاملة لغاية اخرى غير سداد السلع أو الخدمات المقدمة للمنشأة التى تستلمها يمكن تسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم من قبل منشأة أخرى فى المجموعة (أو مساهم فى منشأة فى المجموعة) نيابة عن المنشأة المستلمة أو المشترية للسلع أو الخدمات. وتنطبق الفقرة "٢" أيضًا على المنشأة التى:

(أ) تستلم السلع أو الخدمات عندما يكون لمنشأة أخرى فى المجموعة (أو مساهم فى منشأة فى المجموعة) التزام بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم.

أو (ب) لديها التزام بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم عندما تستلم منشأة أخرى فى المجموعة السلع والخدمات.

٤ – لأغراض هذا المعيار، لا تعد المعاملة التي تتم مع أحد العاملين (أو أي طرف آخر) بصفته حاملاً لأسهم أو أدوات حقوق ملكية في المنشأة على أنها معاملة قائمة على مدفوعات مبنية على أسهم. كأن تمنح إحدى المنشآت لأحد حائزى أدوات حقوق الملكية فيها الحق فى الحصول على أدوات إضافية بسعر أقل من القيمة العادلة لتلك الأدوات، فإذا حصل العامل على ذلك الحق بصفته حائزًا لأدوات حقوق ملكية في تلك الفئة بعينها، فإن منح هذا الحق أو ممارسته لا يخضع لمقتضيات هذا المعيار.

٥ – طبقًا لما هو مبين في الفقرة "٢"، يطبق هذا المعيار على معاملات المدفوعات المبنية على أسهم والتى تشتري المنشأة بمقتضاها أو تتلقى سلعًا أو خدمات. وتتضمن السلع المخزون، والسلع الاستهلاكية، والأصول الثابتة، والأصول غير الملموسة، وغيرها من الأصول غير المالية. غير أن المنشأة لا يجوز لها أن تطبق هذا المعيار على المعاملات التي تشتري بمقتضاها سلعًا كجزء من صافي الأصول التي تشتريها عند تجميع الأعمال التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال"، أو مشاركة في إنشاء مشروع مشترك. ومن ثم، فإن أدوات حقوق الملكية المصدرة عند تجميع الأعمال في مقابل سيطرة المشتري لا تقع في حدود نطاق هذا المعيار. إلا أن أدوات حقوق الملكية التى تمنح للعاملين لدى المنشأة المقتناه بصفتهم هذه (على سبيل المثال مقابل الخدمة المستمرة) تدخل ضمن نطاق هذا المعيار. وبالمثل، فإن إلغاء المدفوعات المبنية على أسهم أو استبدالها أو إدخال أية تعديلات عليها نتيجة لتجميع الأعمال أو غيرها من عمليات إعادة هيكلة المنشأة يتم التعامل معها طبقًا لهذا المعيار. ويقدم معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) إرشادات فى كيفية تحديد ما إذا كانت أدوات حقوق الملكية والتى صدرت فى عملية تجميع أعمال كجزء من المقابل المدفوع للحصول على السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها (وبالتالي فهى فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩)) أم أنها مقابل استمرار الخدمة وبالتالي يتم الاعتراف بها فى فترة ما بعد التجميع (وبالتالي فهى فى نطاق هذا المعيار).

٦ – لا ينطبق هذا المعيار على المدفوعات المبنية على أسهم التي تتلقى المنشأة بمقتضاها أو تشتري سلعًا أو خدمات بموجب عقد يتم إبرامه في حدود نطاق الفقرات من "٨" إلى "١٠" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض" أو الفقرات من ٤,٢ إلى ٧,٢ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية".

الاعتراف

٧ –على المنشأة الاعتراف بالسلع والخدمات التي تتلقاها أو تشتريها في إطار المدفوعات المبنية على أسهم عندما تحصل على السلع وبمجرد أن تتلقى الخدمات، وعلى المنشأة الاعتراف بالزيادة المقابلة في أدوات حقوق الملكية إذا تم تلقي السلع أو الخدمات مقابل مدفوعات مبنية على أسهم تسدد في شكل أسهم، أو كالتزام إذا تم تلقي السلع أو الخدمات مقابل مدفوعات مبنية على أسهم تسدد نقدًا.

٨ – إذا كانت السلع أو الخدمات التي يتم تلقيها أو شراؤها مقابل مدفوعات مبنية على أسهم غير مستوفية للشروط التى تؤهلها للاعتراف بها كأصول، يتم الاعتراف بها كمصروفات.

٩ – وبشكل نمطي فإن المصروفات تنشأ عن استهلاك السلع أو الخدمات. على سبيل المثال، عادةً ما يتم استهلاك الخدمات على الفور، وفي هذه الحالة يتم قيد المصروفات عندما يقوم الطرف الآخر بتقديم الخدمة، وقد يتم استهلاك السلع عبر فترة زمنية لاحقة أو – في حالة المخزون – عندما يتم بيعها في تاريخ لاحق، وفي هذه الحالة يتم قيد المصروفات في حالة استهلاك السلع أو بيعها. غير أنه، في بعض الأحيان، يكون من الضروري قيد المصروفات قبل استهلاك السلع أو الخدمات أو بيعها، لأنها لا تستوفي الشروط الواجبة للاعتراف بها ضمن بند الأصول. على سبيل المثال، قد تحصل منشأة ما على سلع كجزء من مرحلة البحث الخاصة بمشروع لتطوير منتج جديد. وعلى الرغم من عدم استهلاك تلك السلع، فإنها قد لا تستوفي الشروط اللازمة للاعتراف بها كأصول بموجب معيار المحاسبة المصرى واجب التطبيق.

المدفوعات المبنية على أسهم (المسددة في شكل أسهم)

نظرة شاملة

١٠ – بالنسبة للمدفوعات المبنية على الأسهم المسددة في شكل أسهم، يجب على المنشأة أن تقيس السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة، والزيادة المقابلة لها في أدوات حقوق الملكية مباشرةً، وذلك بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المتلقاة، ما لم يكن من المتعذر تقدير القيمة العادلة المذكورة بشكل يعتمد عليه، وإذا تعذر على المنشأة تقدير القيمة العادلة للسلع والخدمات المتلقاة بشكل يعتمد عليه، فإنه يجب عليها أن تقيس قيمتها، والزيادة المقابلة لها في أدوات حقوق الملكية، بشكل غير مباشر، عن طريق الرجوع إلى[١] القيمة العادلة للأسهم أو أدوات حقوق الملكية الممنوحة.

---

(١) فى هذا المعيار تستخدم عبارة "بالإشارة إلى أو بالرجوع إلى" بدلاً من "استخدام في"، لأن المعاملة يتم قياسها في النهاية عن طريق ضرب القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي يتم قياسها في التاريخ المحدد في الفقرة رقم "١١" أو "١٣" (أيهما السارية)، في عدد أدوات حقوق الملكية التي تصبح مستحقة، كما هو مبين في الفقرة "١٩".

١١- تطبيقاً لشروط الفقرة "١٠" فبالنسبة للمعاملات التي تتم مع العاملين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة(١)، على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات المتلقاة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة حيث إنه من المتعذر – عادة – تقدير القيمة العادلة للخدمات المتلقاة بشكل يعتمد عليه، كما هو موضح في الفقرة "١٢"، ويجب أن يتم قياس القيمة العادلة لتلك الأدوات في تاريخ منحها.

١٢- كما هو معروف فإن الأسهم وخيارات الاكتتاب فيها أو غيرها من أدوات حقوق الملكية يتم منحها إلى العاملين كجزء من حزمة المكافآت الممنوحة لهم، بالإضافة إلى المرتب النقدي وغيره من مزايا العاملين الأخرى. وفي العادة، فإنه من المتعذر أن يتم قياس الخدمات المتلقاة مباشرةً بالنسبة لبعض مكونات حزمة مكافآت العاملين، كما أنه قد يكون من المتعذر قياس القيمة العادلة لإجمالي حزمة المكافآت بشكل مستقل، بدون القياس المباشر للقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. بالإضافة إلى ذلك، فأحياناً ما تُمنح الأسهم أو خيارات الاكتتاب فيها كجزء من نظام العلأوات، بدلاً من كونها جزءًا من المكافأة الأساسية، مثل منحها كحافز للعاملين للبقاء في خدمة المنشأة أو لمكافأتهم على جهودهم المبذولة لتحسين أداء المنشأة.

وبمنحها أسهمًا أو خيارات للاكتتاب في أسهم، بالإضافة إلى المكافآت الأخرى، فإن المنشأة تدفع مكافآت إضافية للحصول على مزايا إضافية. ومن المرجح أن يكون تقييم القيمة العادلة لتلك المزايا الإضافية صعبًا. ونتيجةً لصعوبة القياس المباشر للقيمة العادلة للخدمات المتلقاة، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لخدمات العامل المتلقاة بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

١٣- ولتطبيق متطلبات الفقرة "١٠" على المعاملات التي تجرى مع أطراف أخرى بخلاف العاملين، يجب أن تكون هناك قرينة قابلة للدحض على أن القيمة العادلة للسلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة يمكن أن يتم تقييمها بشكل يعتمد عليه. ويتم قياس القيمة العادلة المذكورة في التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الذي يقدم فيه الطرف الآخر الخدمة. وفي بعض الحالات النادرة، إذا دحضت المنشأة هذه القرينة لأنها لا تستطيع إجراء التقييم بشكل يعتمد عليه للقيمة العادلة للسلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة، على المنشأة أن تقيس السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة والزيادة المقابلة لها في أدوات حقوق الملكية، بشكل غير مباشر، وذلك بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، والتي تم قياسها في تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تقديم الطرف الآخر للخدمات.

---

(١) في بقية هذا المعيار، فإن جميع الإشارات إلى العاملين تتضمن أيضًا غيرهم ممن يوردون خدمات مماثلة.

١٣أ- على وجه الخصوص، إذا ظهر أن المبلغ القابل للتحديد المقبوض (إن وجد) من قبل المنشأة أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الالتزام المتكبد، فإن هذا الوضع يشير عادة إلى أن المبلغ الآخر (أى السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد) قد تم (أو سيتم) استلامها من قبل المنشأة. وتقيس المنشأة السلع أو الخدمات القابلة للتحديد المستلمة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى هذا. وتقيس المنشأة السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المستلمة (أو التى سيتم استلامها) على أنها الفرق بين القيمة العادلة للمدفوعات المبنية على أسهم والقيمة العادلة للسلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد المستلمة فى تاريخ المنح، إلا أنه بالنسبة للمعاملات التى يتم تسويتها نقدًا فيتم إعادة قياس الالتزام فى نهاية الفترة المالية إلى أن يتم تسويته وفقاً للفقرات من "٣٠" إلى "٣٣".

المعاملات التي يتم تلقي الخدمات بمقتضاها

١٤- إذا كانت أدوات حقوق الملكية مستحقة على الفور، لا يقتضي ذلك من الطرف الآخر أن يقوم بإتمام فترة خدمة بعينها قبل أن يصبح مستحقاً بشكل غير مشروط لتلك الأدوات. وفي ظل غياب أي دليل على عكس ذلك، على المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من الطرف الآخر في مقابل أدوات حقوق الملكية قد تم تلقيها بالفعل. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة في تاريخ منح الأدوات المذكورة أن تقوم بقيد الخدمات المتلقاة بالكامل، وقيد زيادة مقابلة لها في أدوات حقوق الملكية.

١٥ - إذا لم تكن أدوات حقوق الملكية مستحقة إلا بعد أن يتمم الطرف الآخر مدة خدمة بعينها، على المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من قبل الطرف الآخر في مقابل تلك الأدوات سوف يتم تلقيها في المستقبل أثناء فترة الاستحقاق، ويجب على المنشأة أن تحسب تلك الخدمات كما تم تقديمها من قبل الطرف الآخر أثناء فترة الاستحقاق، مع الزيادة المقابلة لها في أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال:

(أ) إذا تم منح العامل خيارات الاكتتاب في أسهم بشرط إتمام ثلاث سنوات من الخدمة، تعتبر المنشأة أن الخدمات التي يجب على العامل تقديمها مقابل خيار الاكتتاب في الأسهم سوف يتم تلقيها في المستقبل، خلال فترة الاستحقاق البالغة ثلاث سنوات.

(ب) إذا تم منح أحد العاملين خيار الاكتتاب في الأسهم بشرط استيفاء شرط تحقيق مستوى أداء معين وأن يظل العامل في خدمة المنشأة إلى أن يتم استيفاء هذا

الشرط، وكانت فترة الاستحقاق متغيرة بحسب موعد استيفاء شرط تحقيق مستوى الآداء، على المنشأة أن تعتبر أن الخدمات التي يجب على العامل أداؤها في مقابل خيار الاكتتاب في الأسهم سوف يتم تلقيها في المستقبل خلال فترة الاستحقاق المتوقعة. وعلى المنشأة أن تقدر طول فترة الاستحقاق المتوقعة في تاريخ المنح على أساس النتيجة المرجحة لاستيفاء شرط تحقيق مستوى الآداء، وإذا كان شرط تحقيق مستوى الآداء مرتبطًا بعوامل السوق، يجب أن يكون تقييم طول فترة الاستحقاق المتوقعة ملائمًا للفروض المستخدمة في تقييم القيمة العادلة للخيارات الممنوحة، وعلى ألا يتم تعديلها بشكل متتابع، أما إن لم يكن شرط تحقيق مستوى الآداء مرتبطًا بعوامل السوق، على المنشأة أن تعدل تقييمها لطول فترة الاستحقاق إذا لزم الأمر، إذا أشارت المعلومات اللاحقة إلى أن تقييم طول فترة الاستحقاق يختلف عما سبقها من تقييمات.

المعاملات التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة

١٦- بالنسبة للمعاملات التي تقاس بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ القياس على أساس أسعار السوق – إن أمكن– مع الأخذ في الاعتبار الشروط والأحكام التي تم منح تلك الأدوات على أساسها (وذلك مع مراعاة متطلبات الفقرات من "١٩" إلى "٢٢").

١٦أ- تعرف القيمة العادلة في هذا المعيار بأنها " القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو التزام بين أطراف راغبين في التعامل وعلى بينة من الحقائق ومتعاملون بإرادة حرة " وهو يختلف – في بعض النواحى – عن تعريف القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) ولذلك عند تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) تقيس المنشأة القيمة العادلة وفقًا لهذا المعيار وليس طبقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) " قياس القيمة العادلة ".

١٧- إذا لم تتوافر أسعار السوق، فعلى المنشأة أن تقدر القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام أسلوب للتقييم لتقدير السعر الذي كانت تلك الأدوات ستصل إليه في تاريخ القياس في معاملة تتم بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من

الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة، ويجب أن يكون أسلوب التقييم موافقًا لمنهجيات التقييم المقبولة بصفة عامة لتسعير الأدوات المالية، ويجب أن يضم جميع العوامل والافتراضات التي يأخذها من هم على بينة من الحقائق ومن لديهم الرغبة فى التبادل من المشاركين في السوق لتحديد الأسعار (وذلك طبقًا لمتطلبات الفقرات من "١٩" إلى "٢٢").

١٨- يحتوي الملحق على المزيد من إرشادات التطبيق بشأن قياس القيمة العادلة للأسهم وخيارات الاكتتاب فيها، مع التركيز على الأحكام والشروط الخاصة التي تعد من السمات المشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الاكتتاب فيها للعاملين.

معالجة شروط الاستحقاق

١٩- قد يكون منح أدوات حقوق الملكية معلقًا على شرط استيفاء شروط استحقاق محددة. على سبيل المثال، يعتبر منح أسهمًا أو خيارات اكتتاب في أسهم إلى العامل مشروطًا ببقاء العامل في خدمة المنشأة لمدة زمنية محددة، وقد يكون ثمة شروط أداء يجب استيفاؤها مثل تحقيق المنشأة لنسبة نمومعينة في الأرباح أو زيادة محددة في سعر سهم المنشأة، ولا تؤخذ شروط الاستحقاق بخلاف شروط السوق في الحسبان عند تقييم القيمة العادلة للأسهم أو لخيارات الاكتتاب فيها في تاريخ القياس، ويتم بدلاً من ذلك أخذ شروط الاستحقاق في الاعتبار عن طريق تعديل عدد أدوات حقوق الملكية المتضمنة في قياس مبلغ المعاملة بحيث يكون المبلغ المعترف به نظير السلع أو الخدمات المتلقاة في مقابل أدوات حقوق الملكية في النهاية قائمًا على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي تصبح مستحقة في النهاية. ومن ثم، فإنه على أساس تراكمي لا يتم الاعتراف بأي مبلغ للسلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة إذا لم تصبح أدوات حقوق الملكية مستحقة بسبب الإخفاق فى استيفاء أحد شروط الاستحقاق، مثل عدم إتمام الطرف الآخر لمدة خدمة معينة، أو عدم استيفاء شرط الآداء، وذلك طبقًا لمتطلبات الفقرة "٢١".

٢٠- تطبيقًا لمتطلبات الفقرة "١٩"، على المنشأة أن تعترف بمبلغ مقابل السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة خلال فترة الاستحقاق بناءً على أفضل تقييم متاح لعدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تصبح مستحقة خلالها، وعليها أن تراجع ذلك التقييم – إذا لزم الأمر – إذا ما أشارت المعلومات اللاحقة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع أن تصبح مستحقة تختلف عن التقييمات السابقة، وفي تاريخ الاستحقاق يجب على المنشأة أن تعدل التقييم بحيث يصبح مساويًا لعدد أدوات حقوق الملكية التي استحقت بالفعل، وذلك مع مراعاة متطلبات الفقرة "٢١".

٢١- يتم اتخاذ شروط السوق – مثل تحديد سعر سهم مستهدف يسمح بممارسة حق الاكتتاب في الأسهم – في الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ومن ثم فبالنسبة لأدوات حقوق الملكية التي تمنح بشروط السوق، يجب على المنشأة أن تعترف بالسلع أو الخدمات المتلقاة من الطرف الآخر الذي يستوفي جميع شروط استحقاق ممارسة حق الاكتتاب في الأسهم الأخرى (على سبيل المثال الخدمات المقدمة من العامل الذي يظل في الخدمة طوال مدة الخدمة المحددة)، بغض النظر عما إذا كان شرط السوق المذكور قد تم استيفاؤه من عدمه.

معالجة شروط عدم الاستحقاق

٢١أ- على نحو مماثل، على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار كافة شروط عدم الاستحقاق عند تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وبالنسبة لمنح أدوات حقوق ملكية بشروط عدم الاستحقاق على المنشأة أن تعترف بالسلع أو الخدمات من الطرف المقابل والتى تستوفى كافة شروط الاستحقاق والتى لا تعتبر شروطًا سوقية (مثلاً الخدمات التى تم الحصول عليها من موظف يبقى فى الخدمة للفترة المحددة لها) وذلك بغض النظر عن استيفاء شروط عدم الاستحقاق هذه.

معالجة سمة إعادة المنح Reload Feature

٢٢- بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم التي تتميز بسمة إعادة المنح، لا يتم اتخاذ سمة إعادة المنح في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة في تاريخ القياس. وبدلاً من ذلك، يتم حساب خيار إعادة الإصدار على أنه منح لخيار جديد للاكتتاب في الأسهم، وذلك إذا تم منح خيار إعادة المنح في وقت لاحق.

بعد تاريخ الاستحقاق

٢٣- بعد الاعتراف بالسلع أو الخدمات المتلقاة طبقًا للفقرات من "١٠" إلى "٢٢"، وبعد قيد الزيادة المقابلة في أدوات حقوق الملكية، يجب على المنشأة ألا تجري أية تعديلات لاحقة على إجمالي رأس المال بعد تاريخ الاستحقاق. على سبيل المثال، لا يجوز للمنشأة أن تقوم لاحقًا بعكس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة من أي عامل إذا تم التنازل عن أدوات حقوق الملكية المستحقة أو – في حالة خيار الاكتتاب في الأسهم – إذا لم يتم ممارسة خيار الاكتتاب. غير أن هذا الشرط لا يمنع المنشأة من الاعتراف بعملية تحويل داخل أدوات حقوق الملكية، أي التحويل من أحد مكونات حقوق الملكية المنشأة إلى مكون آخر.

إذا تعذر تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية بشكل يعتمد عليه

٢٤- تنطبق الشروط الوارد بيانها في الفقرات من "١٦" إلى "٢٣" عندما تكون المنشأة مطالبة بقياس المدفوعات المبنية على أسهم بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي بعض الحالات النادرة، قد يتعذر على المنشأة تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة بشكل يعتمد عليه في تاريخ القياس، طبقًا للقياسات الواردة في الفقرات من "١٦" إلى "٢٢". وفي هذه الحالات النادرة فقط، يجب على المنشأة بدلاً من ذلك أن تقوم بما يلي:

(أ) قياس أدوات حقوق الملكية بما يعادل فرق القيمة بالزيادة (Intrinsic value) أوليًا في تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تقديم الطرف الآخر للخدمة، ويتم القياس بعد ذلك في كل تاريخ لإعداد القوائم المالية وفي كل تاريخ سداد نهائي، مع قيد أي تغيير في فرق القيمة Intrinsic value في الأرباح أو الخسائر. ولمنح خيارات الاكتتاب في الأسهم، يتم تسوية المعاملة القائمة على أساس السعر الأساسي للسهم نهائيًا عندما تتم ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم، أو إسقاط الحق فيه (على سبيل المثال عند التوقف عن العمل)، أو انقضائه (على سبيل المثال في نهاية فترة خيار الاكتتاب).

(ب) الاعتراف بالسلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة على أساس عدد أدوات حقوق الملكية التي تصبح مستحقة في النهاية أو (إن أمكن) أو التي تتم ممارستها في النهاية. وتطبيقًا لهذا الشرط على خيارات الاكتتاب في الأسهم – على سبيل المثال – على المنشأة أن تقيد السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة أثناء فترة الاستحقاق – إن وجدت – طبقًا للفقرتين "١٤" و"١٥"، إلا أن الشروط الواردة في الفقرة "١٥ (ب) " المتعلقة بشرط السوق لا تطبق، ويرتكز المبلغ المعترف به نظير السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة أثناء فترة الاستحقاق على أساس عدد خيارات الاكتتاب في الأسهم المتوقع أن تصبح مستحقة. ويجب على المنشأة أن تعدل ذلك التقدير – إذا لزم الأمر – إذا ما أشارت أية معلومات تالية على ذلك التقدير إلى أنه من المتوقع أن يختلف عدد خيارات الاكتتاب في الأسهم التي تصبح مستحقة للممارسة عن التقديرات السابقة، وفي تاريخ استحقاق ممارسة الخيار على المنشأة أن تعدل التقدير بحيث يصبح مساويًا لعدد أدوات حقوق الملكية التي استحقت بالفعل. وبعد

تاريخ الاستحقاق، يجب على المنشأة أن تعكس المبلغ المعترف به نظير السلع المستلمة أو الخدمات المتلقاة إذا تم إسقاط حق خيار الاكتتاب في الأسهم بعد ذلك، أو انقضى هذا الحق في نهاية مدة خيار الاكتتاب في الأسهم.

٢٥- إذا طبقت المنشأة الفقرة "٢٤"، فإنه من غير الضروري أن تطبق الفقرات من "٢٦" إلى "٢٩"، حيث إن أي تعديل في الأحكام والشروط التي تمنح على أساسها أدوات حقوق الملكية سوف يتم أخذها في الاعتبار عند تطبيق طريقة فرق القيمة Intrinsic value المذكورة في الفقرة "٢٤"، ومع هذا فإنه إذا ما قامت المنشأة بتسوية منح أدوات حقوق الملكية التي تنطبق عليها الفقرة "٢٤":

(أ) على المنشأة إذا حدثت التسوية أثناء فترة الاستحقاق، أن تنظر إلى التسوية على أنها أداة للإسراع في عملية استحقاق ممارسة خيار الاكتتاب، ومن ثم عليها أن تقوم على الفور بالاعتراف بالمبلغ الذي كان من المفترض أن يتم الاعتراف به نظير الخدمات المتلقاة خلال بقية فترة الاستحقاق.

(ب) أن يتم حساب أية مبالغ تسدد على أنها مخصصة لإعادة شراء أدوات حقوق الملكية – أي على سبيل الاقتطاع من حقوق الملكية – إلى المدى الذي لا تتجاوز فيه هذه المبالغ فرق القيمة Intrinsic value لأدوات حقوق الملكية المقاسة في تاريخ إعادة الشراء، ويجب الاعتراف بأية مبالغ إضافية على هذا النحو على أنها مصروفات.

تعديل الأحكام والشروط التي يتم بمقتضاها منح أدوات حقوق الملكية، بما في ذلك الإلغاءات والتسويات

٢٦- يجوز لأية منشأة أن تدخل تعديلات على الأحكام والشروط التي يتم بمقتضاها منح أدوات حقوق الملكية. على سبيل المثال، يجوز لها تخفيض سعر ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين (أي إعادة تسعير الخيارات) الذي يرفع القيمة العادلة لتلك الخيارات. ويتم التعبير عن متطلبات الفقرات من "٢٧" إلى "٢٩"، اللازمة لحساب آثار التعديلات، في سياق معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التى يتم إجراؤها مع العاملين. غير أن المتطلبات يتم تطبيقها أيضًا على المعاملات التي تتم بناءً على المدفوعات المبنية على أسهم مع أطراف أخرى بخلاف العاملين والتي يتم قياسها بالرجوع إلى القيمة العادلة

لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي الحالة الأخيرة، تعتبر أية إشارة واردة في الفقرات من "٢٧" إلى "٢٩" إلى تاريخ المنح إشارة إلى تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تقديم الطرف الآخر للخدمة.

٢٧- على المنشأة أن تعترف - كحد أدنى - بالخدمات المتلقاة والمقاسة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، إلا إذا لم تستحق تلك الأدوات نتيجة لعدم استيفاء شرط الاستحقاق (بخلاف شرط السوق) المحدد في تاريخ المنح. وينطبق هذا الشرط بغض النظر عن أية تعديلات تدخل على الأحكام والشروط التي تم منح أدوات حقوق الملكية على أساسها، أو إلغاء أو تسوية منح أدوات حقوق الملكية المذكورة. علاوة على ذلك، يجب على المنشأة أن تعترف بآثار التعديلات التي ترفع إجمالي القيمة العادلة للمدفوعات المبنية على أسهم أو التي تعد ذات فائدة بالنسبة للعامل. ويرد في الملحق إرشادات لتطبيق هذا الشرط.

٢٨- إذا قامت المنشأة بإلغاء أو تسوية منح أدوات حقوق الملكية أثناء فترة الاستحقاق (بخلاف المنح الملغاة بطريق سقوط الحق عند عدم استيفاء شروط الاستحقاق) فعليها:

(أ) أن تعتبر الإلغاء أو التسوية إجراء تم اتخاذه بغية الإسراع في استحقاق خيار الاكتتاب، ولذا عليها أن تقوم على الفور بالاعتراف بالمبلغ الذي كان من المفترض أن يتم الاعتراف به نظير الخدمات المتلقاة خلال فترة الاستحقاق المتبقية.

(ب) حساب أية مبالغ تدفع إلى العامل في تاريخ إلغاء أو تسوية منح أدوات حقوق الملكية على أنها إعادة شراء لحق الملكية - أي على أنها اقتطاع من حق الملكية - إلى المدى الذي لا تتجاوز فيه تلك المبالغ القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، والمقاسة في تاريخ إعادة الشراء. ويتم الاعتراف بأية مبالغ زائدة كمصروفات. ومع هذا فإذا تضمنت ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم عناصر التزامات فعلى المنشأة إعادة قياس القيمة العادلة للالتزام فى تاريخ الإلغاء أو التسوية. ويتم المحاسبة على أى مدفوعات تتم لتسوية عنصر الالتزام هذا كاستهلاك للالتزام.

(ج) إذا تم منح أدوات حقوق ملكية جديدة إلى العامل، وفي تاريخ منح تلك الأدوات الجديدة، قامت المنشأة بتعريف الأدوات الجديدة الممنوحة على أنها بديلة عن أدوات حقوق الملكية الملغاة، فعلى المنشأة أن تتعامل مع منح أدوات حقوق الملكية البديلة

بذات الطريقة كما لوكانت تعديلاً للمنح الأصلي لأدوات حقوق الملكية، وذلك طبقًا للفقرة "٢٧" وإرشادات التطبيق المبينة في الملحق، وتعد القيمة العادلة الإضافية الممنوحة بمثابة الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية البديلة وصافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة، وذلك في تاريخ منح أدوات حقوق الملكية البديلة، ويعد صافي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الملغاة هو ذاته قيمتها العادلة، وذلك قبل الإلغاء مباشرةً، مخصومًا منها قيمة أية مبالغ مدفوعة إلى العامل عند إلغاء أدوات حقوق الملكية المحسوبة على أنها اقتطاع من حقوق الملكية طبقًا للبند (ب) أعلاه. وإذا لم تقم المنشأة بتعريف أدوات حقوق الملكية الجديدة على أنها بديلة عن أدوات حقوق الملكية الملغاة، فعلى المنشأة أن تعتبر الأدوات الجديدة بمثابة منحة جديدة من أدوات حقوق الملكية.

٢٨أ- إذا كان باستطاعة المنشأة أو الطرف المقابل اختيار شروط عدم الاستحقاق فعلى المنشأة معالجة إخفاقها أو إخفاق الطرف المقابل فى استيفاء شروط عدم الاستحقاق هذه خلال فترة الاستحقاق كعملية إلغاء.

٢٩- إذا أعادت المنشأة شراء أدوات حقوق الملكية المستحقة للعامل، فإنه يتم التعامل مع المبلغ المدفوع إلى العامل على أنه اقتطاع من حقوق الملكية إلى المدى الذي لا يتجاوز فيه ذلك المبلغ القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعاد شراؤها، والمقاسة في تاريخ إعادة الشراء. ويتم قيد أية زيادة من هذا النوع كمصروفات.

المدفوعات المبنية على أسهم (المسددة نقدًا)

٣٠- بالنسبة للمدفوعات المبنية على أسهم (المسددة نقدا): على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المشتراة والالتزامات المتكبدة بالقيمة العادلة للالتزام المذكور. وإلى أن يتم تسوية الالتزامات، على المنشأة أن تعيد قياس القيمة العادلة للالتزام في كل تاريخ إعداد للقوائم المالية وفي تاريخ التسوية، مع الأخذ في الاعتبار أى تغيير يطرأ على القيمة العادلة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر عن الفترة.

٣١- على سبيل المثال، قد تمنح المنشأة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم للعاملين كجزء من حزمة المكافآت المستحقة لهم، والتي يصبح العاملون من خلالها مستحقين لمدفوعات نقدية مستقبلية (بدلاً من أدوات حقوق الملكية) ، قائمة على أساس الزيادة في سعر سهم المنشأة

عن مستوى معين خلال مدة زمنية معينة، أو قد تمنح المنشأة لعامليها الحق في تلقي مبالغ نقدية مستقبلية عن طريق منحهم الحق في أسهم (بما في ذلك الأسهم التي يتم إصدارها عند ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم) قابلة للاسترداد، سواءً كان ذلك على سبيل الإلزام (على سبيل المثال عند التوقف عن العمل) أو بناءً على رغبة العامل.

٣٢- على المنشأة أن تعترف بالخدمات المتلقاة، والالتزامات التي يجب عليها سدادها مقابل تلك الخدمات، عندما يقدم العاملون الخدمات. على سبيل المثال، تستحق بعض حقوق ارتفاع قيمة الأسهم على الفور، ومن ثم لا يلتزم العاملون بإتمام مدة خدمة بعينها لكي يستحقوا السداد النقدي. وفي حالة عدم وجود دليل يؤيد عكس ذلك فعلى المنشأة أن تفترض أن الخدمات المقدمة من قبل العاملين في مقابل حقوق ارتفاع قيمة الأسهم قد تم تقديمها بالفعل. ومن ثم يجب على المنشأة أن تعترف، على الفور، بالخدمات المتلقاة وأن تتحمل مسئولية سداد مقابلها، وإذا لم يحق للعاملين ممارسة حقوق ارتفاع قيمة الأسهم إلا بعد إتمامهم لمدة خدمة معينة، يجب على المنشأة أن تعترف بالخدمات المتلقاة، وأن تلتزم بسداد مقابلها، طالما أن العامل يقدم خدمات أثناء تلك الفترة.

٣٣- يتم قياس الالتزام أوليًا وفي كل تاريخ لإعداد القوائم المالية إلى أن يتم تسويتها بالقيمة العادلة لحقوق ارتفاع قيمة الأسهم، وذلك عن طريق تطبيق نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم، مع الأخذ في الاعتبار الشروط التي تم منح حقوق ارتفاع قيمة الأسهم على أساسها، ومدى تقديم العاملين للخدمات حتى ذلك التاريخ.

المعاملات ذات البدائل النقدية للمدفوعات المبنية على أسهم

٣٤- بالنسبة للمدفوعات المبنية على أسهم والتي تضم شروطًا توفر لأي من المنشأة أو الطرف الآخر الخيار في إما أن تقوم المنشأة بتسوية المعاملة نقدًا (أو بأية أصول أخرى) أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، على المنشأة أن تتعامل مع تلك المعاملة – أو مكونات تلك المعاملة – على أنها مدفوعات مبنية على أسهم مسددة نقدًا إذا – وإلى المدى الذي – تكبدت المنشأة في حدوده التزامًا بالدفع نقدًا أو بأية أصول أخرى، أو على أنها مدفوعات مبنية على أسهم مسددة في شكل أسهم إذا – وإلى المدى الذي – لم يتم تكبد ذلك الالتزام في حدوده.

المدفوعات المبنية على أسهم والتي تنص شروطها على منح الطرف الآخر خيار التسوية

٣٥ – إذا منحت المنشأة إلى الطرف الآخر الحق في اختيار السداد النقدى مقابل مدفوعات مبنية على أسهم[١] أو بإصدار أدوات حقوق ملكية، تكون المنشأة بذلك قد منحت الطرف المذكور أداة مالية مركبة تتضمن مكون دين (أي حق الطرف الآخر في طلب السداد نقدًا) ومكون حقوق ملكية (أي حق الطرف الآخر في طلب السداد في شكل أدوات حقوق ملكية بدلاً عن النقد). وبالنسبة للمعاملات التي تكون بها أطراف بخلاف العاملين، والتي يتم فيها قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات بشكل مباشر، يجب على المنشأة أن تقيس مكون حقوق الملكية في الأداة المالية المركبة على أساس الفرق بين القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتلقاة والقيمة العادلة لمكون الدين، في تاريخ تلقي السلع والخدمات.

٣٦– بالنسبة للمعاملات الأخرى، بما في ذلك المعاملات التي تتم مع العاملين، على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للأداة المالية المركبة في تاريخ القياس، آخذةً في الاعتبار الأحكام والشروط التي منحت على أساسها الحقوق في الدفع نقدًا أو بأدوات حقوق ملكية.

٣٧– لتطبيق الفقرة "٣٦"، على المنشأة أن تقيس أولاً القيمة العادلة لمكون الدين، ثم تقيس القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية آخذةً في الاعتبار أنه يجب على الطرف الآخر أن يتنازل عن الحق في تلقي المبلغ نقدًا لكي يستلم أدوات حقوق الملكية، والقيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي إجمالي القيم العادلة لكلا المكونين. إلا أن المدفوعات المبنية على أسهم التي يملك فيها الطرف الآخر خيار التسوية عادةً ما تكون مهيكلة بحيث تكون القيمة العادلة لأحد بدائل التسوية هي ذاتها القيمة العادلة للبديل الآخر.

على سبيل المثال، قد يكون للطرف الآخر الحق في اختيار استلام خيارات لشراء الأسهم أو حقوق تقييم الأسهم المدفوعة نقدًا. في تلك الحالات، تكون القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية صفرًا، ومن ثم تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة هي ذاتها القيمة العادلة لمكون الدين. وبالعكس، إذا تباينت القيم العادلة لبدائل السداد، عادةً ما تكون القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية أعلى من الصفر، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة للأداة المالية المركبة أعلى من القيمة العادلة لمكون الدين.

(١) في الفقرات من "٣٥" إلى "٤٣"، جميع الإشارات إلى النقد تتضمن أيضاً غيره من أصول المنشأة.

٣٨- على المنشأة أن تعترف بالسلع التى تم شراؤها أو الخدمات المتلقاة كل على حدى فيما يتصل بكل مكون من مكونات الأداة المالية المركبة. وبالنسبة لمكون الدين، يجب على المنشأة أن تعترف بالسلع المشتراة أو الخدمات المقدمة، والتزام سداد مقابل تلك السلع أو الخدمات، طالما أن الطرف الآخر يورد سلعًا أو يقدم خدمات، طبقًا لمتطلبات تطبيق المدفوعات المبنية على أسهم (المسددة نقدًا) (الفقرات من "٣٠" إلى "٣٣"). وبالنسبة لمكون حقوق الملكية (إن وجد)، يجب على المنشأة أن تعترف بالسلع أو الخدمات المتلقاة، والزيادة في حصص رأس المال، طالما أن الطرف الآخر يورد السلع أو يقدم الخدمات، طبقًا لمتطلبات تطبيق المدفوعات المبنية على الأسهم المسددة بأسهم (الفقرات من "١٠" إلى "٢٩").

٣٩- فى تاريخ التسوية، يجب على المنشأة أن تعيد قياس الالتزام بقيمته العادلة. إذا أصدرت المنشأة أدوات حقوق ملكية عند التسوية بدلاً من السداد نقدًا، يتم تحويل الالتزام مباشرةً إلى حقوق ملكية مقابل أدوات حقوق الملكية التي تم إصدارها.

٤٠- إذا دفعت المنشأة المبلغ نقدًا عند السداد بدلاً من إصدار أدوات حقوق ملكية فإنه يتم استخدام ذلك المبلغ لتسوية الالتزام بالكامل. ويظل مكون حقوق الملكية المعترف به سلفًا مثبتًا تحت بند حقوق الملكية، وعند اختيار تلقي المبلغ نقدًا عند السداد، يعتبر الطرف الآخر قد تنازل عن حقه في استلام أدوات حقوق ملكية. إلا أن هذا الشرط لا يمنع المنشأة من الاعتراف بتحويله ضمن بند حقوق الملكية، أى تحويل أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر.

المدفوعات المبنية على أسهم تمنح شروطها المنشأة الحق في اختيار طريقة السداد

٤١- بالنسبة للمدفوعات المبنية على أسهم تمنح شروطها المنشأة حق اختيار السداد إما نقدًا أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، فعلى المنشأة أن تحدد ما إذا كان عليها التزام حال بالدفع نقدًا، ومن ثم حساب المدفوعات المبنية على أسهم على هذا الأساس، وعلى المنشأة التزام حال بالدفع نقدًا إذا لم يكن لخيار السداد في شكل أدوات حقوق ملكية أي أساس تجاري (على سبيل المثال لأن المنشأة محظورة قانونًا من إصدار أسهم) ، أو أن للمنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للدفع نقدًا – أو أنها تدفع بوجه عام نقدًا – عندما يطلب الطرف الآخر السداد نقدًا.

٤٢- إذا كان على المنشأة التزام حال بالسداد نقدًا، فعليها أن تثبت المعاملة طبقًا لمتطلبات تطبيق المدفوعات المبنية على أسهم (المسددة نقدًا)، والواردة في الفقرات من "٣٠" إلى "٣٣".

٤٣- إذا لم يوجد مثل هذا الالتزام، على المنشأة أن تثبت المعاملة طبقًا لمتطلبات المدفوعات المبنية على أسهم (المسددة فى شكل أسهم)، والواردة في الفقرات من "١٠" إلى "٢٩". وعند السداد:

(أ) إذا اختارت المنشأة أن تدفع نقدًا، يجب أن يتم إثبات السداد النقدي على أنه إعادة شراء مساهمات في حقوق الملكية، أي خصمًا من حقوق الملكية، فيما عدا ماهو وارد في البند (ج) أدناه.

(ب) إذا اختارت المنشأة أن تقوم بالسداد بإصدار أسهم، فإنه لا يُشترط إجراء المزيد من الحسابات – بخلاف التحويل من أحد مكونات حقوق الملكية إلى آخر، إذا لزم الأمر – فيما عدا ماهو مبين في البند (ج) أدناه.

(ج) إذا اختارت المنشأة بديل السداد ذا القيمة العادلة الأعلى، في تاريخ السداد، فعلى المنشأة أن تثبت مصروفات إضافية نظير القيمة الزائدة، أي الفرق بين المبلغ النقدي المدفوع والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي كانت ستُصدَر في حالة عدم اللجوء إلى بديل السداد المذكور، أو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المصدرة والمبلغ النقدي الذي كان من المفترض أن يُدفَع، أيهما أصلح للتطبيق.

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة

٤٣أ- بالنسبة لمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة، فى قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة، تقيس المنشأة المستلمة للسلع أو الخدمات السلع أو الخدمات المستلمة إما على أنها المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات الملكية أو المعاملات التى تشترى فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التى تتحملها أمام المورد من خلال تقييم:

(أ) طبيعة المقابل الممنوح

و (ب) حقوقها والتزاماتها.

ويمكن أن يختلف المبلغ المعترف به من قبل المنشأة المستلمة للسلع أو الخدمات عن المبلغ المعترف به من قبل المجموعة المجمعة أو منشأة أخرى فى المجموعة تقوم بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم.

٤٣ب– تقيس المنشأة المستلمة للسلع أو الخدمات السلع أو الخدمات المستلمة إما على أنها المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات الملكية عندما:

(أ) يكون المقابل الممنوح هو أدوات حقوق ملكيتها.

أو (ب) لا يكون لدى المنشأة التزام بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم.

وتعيد المنشأة لاحقًا قياس المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات الملكية فقط من أجل التغيرات فى شروط الاستحقاق غير السوقية وفقًا للفقرات من "١٩" إلى "٢١". وفى جميع الأحوال الأخرى تقيس المنشأة المستلمة للسلع أو الخدمات السلع أو الخدمات المستلمة على أنها معاملات مدفوعات مبنية على أسهم مسددة نقدًا.

٤٣ج– تعترف المنشأة التى تسوى معاملة المدفوعات المبنية على أسهم عندما تقوم منشأة أخرى فى المجموعة باستلام السلع أو الخدمات بالمعاملة على أنها المعاملة التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات الملكية فقط إذا تم تسويتها بأدوات حقوق ملكية المنشأة نفسها. خلافًا لذلك، يتم الاعتراف بالمعاملة على أنها معاملات مدفوعات مبنية على أسهم مسددة نقدًا.

٤٣د– تشمل بعض معاملات المجموعة ترتيبات سداد تقتضي من إحدى منشآت المجموعة الدفع لمنشأة أخرى فى المجموعة مقابل مخصص المدفوعات المبنية على أسهم إلى موردى السلع أو الخدمات. وفى هذه الحالات، تحاسب المنشاة التى تستلم السلع أو الخدمات معاملة المدفوعات المبنية على أسهم وفقًا للفقرة "٤٣ب" بغض النظر عن ترتيبات السداد ضمن المجموعة.

الإفصاح

٤٤– على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ومدى الترتيبات القائمة على المدفوعات المبنية على أسهم التي كانت قائمة أثناء الفترة.

٤٥- لتفعيل المبدأ المبين في الفقرة "٤٤"، على المنشأة أن تفصح على الأقل عما يلي:

(أ) بيان بكل نوع من أنواع عقود المدفوعات المبنية على أسهم التي كانت قائمة في أي وقت أثناء الفترة، بما في ذلك الشروط العامة لكل عقد، مثل مقتضيات استحقاق ممارسة خيار الشراء، والحد الأقصى لمدة الخيارات الممنوحة، وطريقة السداد (على سبيل المثال ما إذا كانت نقدًا أو بأسهم)، ويجوز للمنشآت التي تتشابه أنواع المدفوعات المبنية على أسهم فيها بشكل جوهري أن تجمع هذه المعلومات، ما لم يكن من الضروري الإفصاح عن كل عقد أو معاملة على حدى لاستيفاء المبدأ المبين في الفقرة "٤٤".

(ب) عدد خيارات الاكتتاب في الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارسة تلك الخيارات لكل من المجموعات التالية من الخيارات:

(١) القائمة في بداية الفترة المالية.

و (٢) الممنوحة أثناء الفترة المالية.

و (٣) التى سقط الحق فيها أثناء الفترة المالية.

و (٤) التى تم ممارستها أثناء الفترة المالية.

و (٥) التى انقضت أثناء الفترة المالية.

و (٦) القائمة في نهاية الفترة المالية.

و (٧) القابلة للممارسة في نهاية الفترة المالية.

(ج) بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم التي تتم ممارستها أثناء الفترة المالية، يتم الإفصاح عن المتوسط المرجح لسعر السهم في تاريخ الممارسة، وإذا تمت ممارسة الخيارات على أساس منتظم خلال الفترة، يجوز للمنشأة أن تفصح عن المتوسط المرجح لسعر السهم أثناء الفترة.

(د) بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم القائمة في نهاية الفترة المالية، يتم الإفصاح عن أسعار الممارسة والمدة التعاقدية المتبقية للمتوسط المرجح، وإذا كان نطاق أسعار الممارسة متسعًا، يتم تقسيم الخيارات المعلقة إلى نطاقات ذات مغزً ومعنً لتقدير عدد وتوقيت الأسهم الإضافية التي قد يتم إصدارها والمبالغ النقدية التي قد يتم تلقيها عند ممارسة تلك الخيارات.

٤٦ – على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع والخدمات المتلقاة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة المالية.

٤٧ – إذا قامت المنشأة بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتلقاة نظير أدوات حقوق الملكية للمنشأة بشكل غير مباشر، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لتفعيل المبدأ الوارد في الفقرة "٤٦"، فعلى المنشأة أن تفصح على الأقل عما يلي:

(أ) بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة خلال الفترة المالية أن تفصح عن القيمة العادلة لتلك الخيارات في تاريخ القياس والمعلومات الخاصة بكيفية قياس القيمة العادلة المذكورة، بما في ذلك:

(١) نموذج تسعير الخيار المستخدم والمدخلات إلى ذلك النموذج، بما في ذلك المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، ونسبة التذبذب المتوقعة، ومدة خيار الاكتتاب في الأسهم، وتوزيعات الأرباح المتوقعة، وسعر الفائدة الخالي من المخاطرة، وأية مدخلات أخرى على النموذج، بما في ذلك الطريقة المستخدمة والافتراضات الموضوعة لإدماج آثار الممارسة المبكرة المتوقعة.

(٢) كيفية تحديد التذبذب المتوقع، بما في ذلك تفسير إلى أي مدى تم تعيين نسبة التذبذب المتوقعة على أساس التذبذب التاريخي.

(٣) ما إذا كان قد تم أو كيفية إدماج أية سمات أخرى لمنح الخيار في قياس القيمة العادلة. على سبيل المثال، ظروف السوق.

(ب) بالنسبة لأدوات حقوق الملكية الأخرى الممنوحة أثناء الفترة المالية (أي بخلاف خيارات الاكتتاب في الأسهم)، يتم الإفصاح عن عدد أدوات حقوق الملكية ومتوسط القيمة العادلة المرجح لتلك الحصص في تاريخ القياس، ومعلومات عن كيفية قياس القيمة العادلة المذكورة، بما في ذلك:

(١) إن لم يتم قياس القيمة العادلة على أساس سعر السوق القابلة للرصد، فكيف تم تحديدها.

و (٢) ما إذا كان قد تم إدماج توزيعات الأرباح المتوقعة في قياس القيمة العادلة، وكيفية هذا الإدماج.

و (٣) ما إذا كانت أية سمات أخرى لأدوات حقوق الملكية الممنوحة قد تم إدماجها في قياس القيمة العادلة وإن كان الأمر كذلك فكيف تم هذا الإدماج.

(ج) بالنسبة لعقود المدفوعات المبنية على الأسهم المعدلة أثناء الفترة المالية:

(١) يتم الإفصاح عن تلك التعديلات بشكل واضح.

و (٢) القيمة العادلة الإضافية الممنوحة (نتيجة لتلك التعديلات).

و (٣) معلومات عن كيفية قياس القيمة العادلة الإضافية الممنوحة، بما يتوافق مع الشروط المبينة في البندين (أ) و (ب) أعلاه، إن أمكن.

٤٨- إذا قامت المنشأة مباشرةً بقياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتلقاة أثناء الفترة المالية، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن كيفية تحديد تلك القيمة العادلة، على سبيل المثال ما إذا كان قد تم قياس القيمة العادلة بسعر السوق لتلك السلع والخدمات.

٤٩- إذا قامت المنشأة بدحض القرينة المبينة في الفقرة "١٣"، فإنه يجب عليها الإفصاح عن هذه الواقعة، وتفسير سبب هذا الدحض.

٥٠- على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر المعاملات القائمة على المدفوعات المبينة على أسهم التي تتم على أرباح المنشأة أو خسائرها عن الفترة المالية وعلى مركزها المالي.

٥١- لتفعيل المبدأ المبين في الفقرة "٥٠"، على المنشأة الإفصاح عما يلي على الأقل:

(أ) إجمالي المصروفات المعترف بها عن الفترة المالية والناشئة عن المعاملات القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم والتي تم بمقتضاها تلقي سلع أو خدمات غير مستوفية لشروط الاعتراف بها كأصول، ومن ثم تم الاعتراف بها على الفور كمصروفات، بما في ذلك الإفصاح المستقل عن تلك الشريحة من المصروفات التي تنشأ عن المعاملات التي يتم التعامل معها على أنها معاملات قائمة على المدفوعات المبنية على أسهم والمسددة في شكل أسهم.

و (ب) بالنسبة للالتزامات الناشئة عن المعاملات القائمة على المدفوعات المبنية على أسهم:

(١) يتم الإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية في نهاية الفترة المالية.

(٢) إجمالي فرق القيمة بالزيادة في نهاية الفترة المالية للالتزام الذي استحق للطرف الآخر بمقتضاها ممارسة الحق في الحصول على السداد النقدي أو بأصول أخرى في نهاية الفترة المالية (على سبيل المثال حقوق ارتفاع قيمة الأسهم).

٥٢ - إذا كانت المعلومات الواجب الإفصاح عنها بموجب هذا المعيار غير مستوفية للمبادئ المبينة في الفقرات"٤٤" و"٤٦" و"٥٠"، فعلى المنشأة الإفصاح عن أية معلومات إضافية طبقًا لما يكون ضروريًا لاستيفائها.

ملحق

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) ويعتبر جزءًا لا يتجزأ منه.

تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة:

أت١- تناقش الفقرات من "أت٢" إلى "أت٤١" من هذا الملحق قياس القيمة العادلة للأسهم والخيارات الممنوحة للاكتتاب في الأسهم، مع التركيز على شروط وأحكام معينة تعد بمثابة سمات مشتركة لمنح الأسهم أو خيارات الاكتتاب في الأسهم للعاملين. ومن ثم، فإن فقرات هذا الملحق غير مستفيضة. علاوة على ذلك، وحيث إن مسائل التقييم الواردة أدناه تركز على الأسهم والخيارات الممنوحة للعاملين للاكتتاب في الأسهم، فمن المفترض أن يتم قياس القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الاكتتاب في الأسهم في تاريخ المنحة. إلا أن عددًا كبيرًا من موضوعات التقييم الواردة أدناه (على سبيل المثال تحديد نسبة التذبذب المتوقعة) تنطبق أيضًا في سياق تقدير القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات الممنوحة لأطراف بخلاف العاملين للاكتتاب في الأسهم في تاريخ حصول المنشأة على سلع أو تقديم الطرف الآخر لخدمة.

الأسهم

أت٢- بالنسبة للأسهم الممنوحة للعاملين، يتم قياس القيمة العادلة للأسهم بالسعر السوقي لأسهم المنشأة (أو بسعر سوقي مقدر، إذا لم تكن أسهم المنشأة متداولة بشكل علني)، المعدل بالأحكام والشروط التي تم منح الأسهم على أساسها (إلا بالنسبة لشروط الاستحقاق المستبعدة من قياس القيمة العادلة طبقًا للفقرات من "١٩" إلى "٢١").

أت٣- على سبيل المثال، إذا لم يكن للعاملين الحق في تلقي حصصًا في الأرباح أثناء فترة الاستحقاق، يجب أن يتم أخذ هذا العامل في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة. وبالمثل، إذا كانت الأسهم خاضعة لقيود عند التحويل بعد تاريخ الاستحقاق، فإنه يجب أن يتم أخذ هذا العامل في الاعتبار، ولكن إلى المدى الذي تؤثر فيه قيود ما بعد الاستحقاق على السعر الذي يُفترض أن يدفعه مشارك السوق الذي لديه الدراية والرغبة في الشراء نظير ذلك السهم. على سبيل المثال، إذا كان السهم من الأسهم المتداولة بشكل نشط في سوق تتسم بالعمق والسيولة، قد يكون لقيود التحويل لما بعد

الاستحقاق أثر محدود – إن وجد – على السعر الذي قد يدفعه شريك السوق ذى الذي لديه الدراية والرغبة في الشراء نظير تلك الأسهم. ولا تؤخذ القيود على التحويل أو غيرها من القيود التي تكون قائمة أثناء فترة الاستحقاق في الحسبان عند تقدير القيمة العادلة للأسهم الممنوحة في تاريخ المنح، حيث إن تلك القيود تنبع من وجود شروط الاستحقاق التي يتم التعامل معها طبقًا للفقرات من "١٩" إلى "٢١".

خيارات الاكتتاب في الأسهم

أت٤– بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين، لا تكون أسعار السوق متاحة في كثير من الحالات، حيث إن الخيارات الممنوحة تكون خاضعة لأحكام وشروط غير سارية على خيارات الاكتتاب في الأسهم المتداولة، وفي حالة عدم وجود خيارات الاكتتاب في أسهم متداولة بأحكام وشروط مماثلة، يتم تقدير القيمة العادلة للخيارات الممنوحة للاكتتاب في الأسهم عن طريق تطبيق نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم.

أت٥– على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يراعيها مشاركوالسوق الذين لديهم الرغبة في الشراء عند انتقاء نموذج تسعير خيار الاكتتاب الذي يطبقونه. على سبيل المثال، تتمتع الكثير من خيارات اكتتاب العاملين بمدة طويلة وعادةً ما يكونوا قابلين للممارسة أثناء الفترة الواقعة بين تاريخ الاستحقاق ونهاية مدة الخيارات، وغالبًا ما تتم ممارستها في وقت مبكر، ويجب أن تراعى هذه العوامل عند تقدير القيمة العادلة للخيارات في تاريخ المنح. وبالنسبة لكثير من المنشآت، قد يحول هذا دون استخدام معادلة **Black-Scholes-Merton**، التي لا تسمح بإمكانية الممارسة قبل نهاية مدة خيار الاكتتاب في الأسهم وقد لا تعكس بشكل كافٍ آثار الممارسة المبكرة المتوقعة، كما أنها لا تسمح بإمكانية تغير نسبة التذبذب المتوقعة وغيرها من مدخلات النموذج الأخرى خلال مدة الخيار، إلا أنه بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم ذات المدة التعاقدية القصيرة نسبيًا، – أو التي يجب ممارستها خلال فترة زمنية قصيرة بعد تاريخ الاستحقاق – وقد لا تنطبق العوامل المبينة أعلاه. وفي هذه الحالات قد ينتج عن معادلة **Black-Scholes – Merton** قيمة تعتبر في جوهرها مساوية للقيمة الناتجة عن نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم الأكثر مرونة.

أت٦- تراعي جميع نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم، على أقل تقدير، العوامل التالية:

(أ) سعر ممارسة الخيار.

و (ب) مدة الخيار.

و (ج) السعر الحالي للأسهم الأساسية.

و (د) نسبة التذبذب المتوقعة لسعر السهم.

و (هـ) توزيعات الأرباح المتوقعة على الأسهم (إن كانت مناسبة).

و (و) سعر الفائدة الخالي من المخاطر بالنسبة لمدة خيار الاكتتاب في الأسهم.

أت٧- ثمة عوامل أخرى – يجب أن تؤخذ هي الأخرى في الاعتبار- يراعيها مشاركو السوق الذين لديهم الدراية والرغبة في الاكتتاب عند تحديد السعر (فيما عدا شروط الاستحقاق وسمات إعادة الإصدار المستبعدة من قياس القيمة العادلة طبقًا للفقرات من "١٩" إلى "٢٢").

أت٨- على سبيل المثال، لا يمكن ممارسة خيار الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين بشكل نمطي أثناء فترات محددة (على سبيل المثال أثناء فترة الاستحقاق أو أثناء فترات محددة من قبل منظم الأوراق المالية) ، ويجب أن يراعى هذا العامل إذا كان نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم المطبق من شأنه أن يفترض أن خيار الاكتتاب يمكن أن تتم ممارسته في أي وقت أثناء مدة هذا الخيار، إلا أنه إذا استخدمت المنشأة نموذجًا لتسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم لا تقيم الخيارات التي يمكن ممارستها إلا في نهاية مدة الخيارات، فلا يوجد أي تعديل يمكن إدخاله في حالة عدم القدرة على ممارسة تلك الخيارات أثناء فترة الاستحقاق (أو غيرها من الفترات أثناء عمر الخيارات) ، حيث إن النموذج يفترض أن الخيارات لا يمكن ممارستها أثناء تلك الفترات.

أت٩- بالمثل، فهناك عامل آخر معتاد بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين وهي إمكانية الممارسة المبكرة لخيار الاكتتاب في الأسهم، على سبيل المثال، لأن الخيار ليس قابلاً للتحويل بحرية، أو لأن العامل يجب عليه ممارسة جميع الخيارات المستحقة عند التوقف عن العمل، ويجب أن تراعى آثار الممارسة المبكرة المتوقعة، كما هو مناقش في الفقرات من "أت١٦" إلى "أت٢١".

أت١٠- بالنسبة للعوامل التي لا يراعيها مشارك السوق الذي لديه الدراية والنية عند تحديد سعر خيار الاكتتاب في الأسهم (أو غيرها من أدوات حقوق الملكية)، لن يتم أخذها في الاعتبار عند تقدير القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم (أو غيرها من أدوات حقوق الملكية) الممنوحة. على سبيل المثال، بالنسبة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين، فإن العوامل التي تؤثر في قيمة خيار الاكتتاب من منظور العامل الفرد فقط غير مرتبطة بتقدير السعر الذي قد يحدده مشارك السوق ذو الدراية والنية.

المدخلات إلى نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم

أت١١- عند تقدير نسبة التذبذب المتوقعة وتوزيعات الأرباح المستحقة على الأسهم المعنية، يكون الهدف هو تقريب التوقعات التي تنعكس في سعر السوق الراهن أو سعر التبادل المتداول لهذا الخيار. وبالمثل، عند تقدير آثار الممارسة المبكرة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين، يكون الهدف هو تقريب التوقعات التي يطورها طرف خارجي لديه إمكانية الإطلاع على معلومات مفصلة بشأن سلوك ممارسة العاملين على أساس المعلومات المتاحة في تاريخ المنح.

أت١٢- غالبًا، من المرجح أن يكون هناك نطاق من التوقعات المعقولة عن نسبة التذبذب المستقبلية، وتوزيعات الأرباح وسلوك الممارسة. وإن كان الأمر كذلك فإنه، يجب أن يتم حساب القيمة المتوقعة، عن طريق ترجيح كل مبلغ داخل النطاق باستخدام إمكانية حدوثه المرتبطة به.

أت١٣- بوجه عام تقوم التوقعات المستقبلية على أساس الخبرة، ويتم تعديلها إذا كان من المتوقع بشكل معقول أن يختلف المستقبل عن الماضي. وفي بعض الظروف، قد تشير عوامل بعينها إلى أن الخبرة التاريخية غير المعدلة تعد بمثابة عامل تكهن متدني نسبيًا. على سبيل المثال، إذا كانت هناك منشأة لديها خطان مختلفان ومتميزان من النشاط وتصرفت في الخط الأقل مخاطرة بشكل واضح، قد لا تكون نسبة التذبذب التاريخي هي المعلومات الأفضل والأكثر اعتمادًا لبناء توقعات معقولة بالنسبة للمستقبل.

أت١٤- في ظروف أخرى، قد لا تكون المعلومات التاريخية متاحة. على سبيل المثال، لا يكون لدى المنشأة المسجلة حديثًا سوى القليل من البيانات التاريخية - إن وجدت - بشأن تذبذب سعر أسهمها. ويرد فيما يلي مناقشة للمنشآت غير المسجلة والمسجلة حديثًا.

أت ١٥ – إجمالاً لما سبق، على المنشأة ألا تعتمد في تقديرات التذبذب، وسلوك الممارسة وتوزيعات الأرباح على مجرد المعلومات التاريخية بدون مراعاة إلى أي مدى يُتَوَقع أن تكون الخبرة السابقة منبئة بشكل معقول عن الخبرة المستقبلية.

الممارسة المبكرة المتوقعة

أت١٦– غالبًا ما يمارس العاملون خيارات الاكتتاب في الأسهم مبكرًا، لعدد من الأسباب. على سبيل المثال، تتسم خيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة للعاملين بشكل نمطي بأنها غير قابلة للتحويل أو النقل. وغالبًا ما يؤدي ذلك بالعاملين إلى ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة لهم مبكرًا، لأن تلك هي الطريقة الوحيدة للعاملين لتسوية موقفهم. كما أن العاملين الذين يتوقفون عن العمل عادةً ما يكونوا مطالبين بممارسة أية خيارات مستحقة خلال مدة زمنية قصيرة، وإلا سقط حقهم في خيار الاكتتاب في الأسهم. كما يتسبب هذا العامل أيضًا في الممارسة المبكرة من جانب العاملين لخيارات الاكتتاب في الأسهم. ومن بين العوامل الأخرى التي تؤدي إلى الممارسة المبكرة النفور من المخاطر وانعدام تنوع الثروة.

أت١٧– تعتمد الوسائل المستخدمة في مراعاة آثار الممارسة المبكرة المتوقعة على نوعية نموذج تسعير الخيارات المطبق. على سبيل المثال، يمكن أن تؤخذ الممارسة المبكرة المتوقعة في الاعتبار باستخدام تقدير للعمر المتوقع لخيار الاكتتاب في الأسهم (والذي يكون، بالنسبة لخيار الاكتتاب في الأسهم الممنوح للعامل، المدة الزمنية الممتدة من تاريخ المنح إلي التاريخ الذى يتوقع أن يمارس فيه الخيار) كمدخل في نموذج تسعير خيار الاكتتاب (علي سبيل المثال معادلة **Black-Scholes-Merton**). بدلاً من ذلك، يمكن أن يتم التخطيط للمارسة المبكرة المتوقعة في نموذج تسعير خيارات الاكتتاب الثنائي أو نموذج مماثل يستخدم المدة التعاقدية كمدخل أو مكون.

أت١٨– العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تقدير الممارسة المبكرة:

(أ) طول فترة الاستحقاق، حيث إن خيار الاكتتاب في الأسهم لا يمكن ممارسته عادةً حتى نهاية فترة الاستحقاق. ومن ثم، فإن تحديد مضامين تقييم الممارسة المبكرة المتوقعة تقوم على أساس فرضية أن الخيارات سوف تصبح مستحقة الممارسة. ووردت مناقشة لمضامين شروط الاستحقاق في الفقرات من "١٩" إلى "٢١".

(ب) استمرار متوسط طول مدة الخيارات المماثلة قائمًا في الماضي.

(ج) سعر الأسهم الأساسية. قد تشير الخبرة إلى أن العاملين يميلون إلى ممارسة الخيارات عندما يصل سعر السهم إلى مستوى معين فوق سعر الممارسة.

(د) مستوى العامل داخل المؤسسة. على سبيل المثال، قد تشير الخبرة إلى أن العاملين ذوي المستويات الأعلى يميلون إلى ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم في أو قات متأخرة عن العاملين ذوي المستويات الأقل (تتم مناقشة هذا البند بشكل أو سع في الفقرة "أت٢١").

(هـ) نسبة التذبذب المتوقعة في أسعار الأسهم الأساسية. في المتوسط، قد يميل العاملون إلى ممارسة خيارات الاكتتاب في أسهم ذات نسبة تذبذب عالية في وقت مبكر عن الأسهم ذات نسبة التذبذب المنخفضة.

أت١٩- وكما هو مبين في الفقرة "أت١٧"، يمكن أخذ آثار الممارسة المبكرة في الاعتبار باستخدام تقييم العمر المتوقع لخيار الاكتتاب في الأسهم كمدخل في نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم، وعند تقدير العمر المتوقع لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة لمجموعة من العاملين، يمكن للمنشأة أن تؤسس ذلك التقييم على أساس المتوسط المرجح للعمر المتوقع لمجموعة العاملين بالكامل بشكل معقول أو على المتوسط المرجح لأعمار المجموعات الفرعية من العاملين داخل المجموعة، وذلك على أساس بيانات أكثر تفصيلاً عن سلوك ممارسة العاملين (التي ترد مناقشتها بشكل أوسع فيما بعد).

أت٢٠- من المرجح أن يكون من الأهمية بمكان أن يتم تقسيم منحة خيارات الاكتتاب في الأسهم إلى مجموعات من العاملين ذوي سلوك ممارسة متجانس نسبيًا. ولا تعتبر قيمة الخيار دالة خطية مستقيمة لمدة الخيار، فالقيمة تزيد بمعدل متناقص مع تطاول المدة. على سبيل المثال، إذا كانت جميع الافتراضات الأخرى متساوية، على الرغم من أن خيار الاكتتاب ذى السنتين يكون أكبر قيمة من الخيار ذي السنة الواحدة، فإنه لا يصل إلى ضعف قيمته. ويعني ذلك أن حساب القيمة المقدرة للخيار على أساس المتوسط المرجح لعمر واحد يتضمن أعمارًا مستقلة متباينة بشكل كبير من شأنه أن يعطي قيمة مبالغ فيها لإجمالي القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة، ومن ثم فمن شأن فصل الخيارات الممنوحة إلى مجموعات يكون لكل منها نطاق ضيق نسبيًا من الأعمار متضمنة داخل عمر المتوسط المرجح أن يخفض من المبالغة في التقدير.

أت٢١- تتطبق اعتبارات مماثلة عند استخدام النموذج الثنائي أو أي نموذج مشابه. على سبيل المثال، قد تشير خبرة المنشأة التي تمنح خيارات اكتتاب على نطاق واسع لجميع مستويات العاملين إلى أن مديري الإدارة العليا التنفيذيين يميلون إلى الاحتفاظ بخياراتهم لمدة أطول من العاملين في الإدارة المتوسطة، كما أن العاملين الأدنى في التدرج الوظيفي يميلون إلى ممارسة خياراتهم قبل أية مجموعة أخرى. وبالإضافة إلى ذلك، فإن العاملين الذين يتم تشجيعهم أو إلزامهم بالاحتفاظ بالحد الأدنى من قيمة أدوات حقوق الملكية لدى رب العمل الذين يعملون لديه - بما في ذلك خيارات الاكتتاب في الأسهم - قد يمارسوا خيارات الاكتتاب، في المتوسط، بعد العاملين الذي لا يخضعون لذلك الشرط. وفي هذه المواقف، فإن فصل الخيارات بناءً على مجموعات المتلقين الذين يشتركون في سلوك ممارسة متجانس سينتج عنه تقدير أكثر دقة لإجمالي القيمة العادلة لخيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة.

نسبة التذبذب المتوقعة

أت٢٢- إن نسبة التذبذب المتوقعة هي مقياس للمبلغ الذي يتوقع أن يتقلب في نطاقه أي سعر أثناء أية فترة مالية. ومقياس التذبذب المستخدم في نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم هو الانحراف المعياري السنوي لمعدلات العائد المركبة على السهم خلال مدة زمنية، ويتم التعبير عن التذبذب بشكل نمطي بالسنوات التي يمكن مقارنتها ببعضها البعض بغض النظر عن المدة الزمنية المستخدمة للحساب، على سبيل المثال، ملاحظات السعر اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية.

أت٢٣- يقيس معدل العائد (الذي قد يكون إيجابيًا أو سلبيًا) على السهم لمدة ما مدى استفادة حامل السهم من توزيعات الأرباح وقيمة ارتفاع (انخفاض) سعر السهم.

أت٢٤- نسبة التذبذب السنوية المتوقعة للسهم هي النطاق الذي يُتوقع خلاله أن ينخفض معدل العائد السنوي المركب المستمر بواقع الثلثين تقريبًا. على سبيل المثال، فإن القول بأن السهم ذا معدل العائد المركب المستمر المتوقع بنسبة ١٢ في المائة تصل نسبة تذبذبه إلى ٣٠ في المائة يعني أن إمكانية أن يكون معدل العائد على السهم لسنة واحدة بين(- ١٨) في المائة (١٢%-٣٠%) و٤٢ في المائة (١٢%+٣٠%) يكون ثلثيه تقريبًا. وإذا كان سعر السهم ١٠٠ في بداية العام ولم يتم دفع أية توزيعات للأرباح، من المتوقع أن يتراوح سعر السهم في نهاية العام بين ٨٣,٥٣ (١٠٠ × س٠,١٨-)، و١٥٢,٢٠ (١٠٠ × س٠,٤٢) أي حوإلى ثلثى الفترة.

أت٢٥- تضم العوامل التي تجب مراعاتها عند تقييم نسبة التذبذب المتوقعة:

(أ) التذبذب الضمني المستنبط من خيارات الاكتتاب في الأسهم المتداولة على أسهم المنشأة، أو غيرها من أدوات حقوق الملكية المتداولة الخاصة بالمنشأة التي تتضمن سمات خيار الاكتتاب في الأسهم (مثل أدوات الدين القابلة للتحويل إلى أسهم)، إن وجدت.

(ب) التذبذب التاريخي لسعر السهم عبر الفترات الأكثر حداثة والتي تكون بوجه عام متعادلة مع المدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم (مع الأخذ في الاعتبار بقية العمر التعاقدي للخيار والآثار المتوقع أن تسفر عنها الممارسة المبكرة).

(ج) طول المدة التي تم خلالها تداول الأسهم وطرحها للاكتتاب العام، وقد يكون لدى المنشأة المسجلة حديثًا نسبة عالية من التذبذب التاريخي، مقارنةً بمنشآت مماثلة تم الاعتراف بها منذ فترة أطول. ويوجد إرشاد إضافي للمنشآت المسجلة حديثاً فيما بعد.

(د) قابلية نسبة التذبذب إلى الارتداد إلى معدلها - متوسطها على المدى الطويل - وغيرها من العوامل التي تشير إلى أن نسبة التذبذب المستقبلية المتوقعة قد تختلف عن التذبذب الماضي. على سبيل المثال، إذا اتسم سعر سهم إحدى المنشآت بنسبة تذبذب غير عادية لمدة زمنية محددة نتيجة خسارة مناقصة عامة أو إعادة هيكلة على نطاق واسع، يمكن التغاضي عن هذه الفترة عند حساب المتوسط التاريخي لنسبة التذبذب السنوية.

(هـ) فترات ملائمة أو منتظمة لملاحظات الأسعار، يجب أن تتسم ملاحظات الأسعار بالثبات من فترة إلى أخرى. على سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة سعر الإغلاق لكل أسبوع أو أعلى سعر في كل أسبوع، إلا أنه لا يجوز لها استخدام سعر الإغلاق في بعض الأسابيع وأعلى سعر في أسابيع أخرى. علاوة على ذلك، يجب أن يتم التعبير عن ملاحظات الأسعار بذات العملة المستخدمة في سعر الممارسة.

المنشآت المسجلة حديثًا

أت٢٦- كما هو مبين في الفقرة "أت٢٥"، يجب على المنشأة أن تراعي نسبة التذبذب التاريخية لسعر السهم خلال أقرب مدة والتي تكون متعادلة بصفة عامة مع المدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم، وإذا لم تتوافر معلومات كافية لدى إحدى المنشآت المسجلة حديثًا

بشأن نسبة التذبذب التاريخية، فعليها على الرغم من ذلك حساب نسبة التذبذب التاريخية عن أطول فترة يكون نشاط التداول متاحًا فيها، كما يمكنها أن تأخذ في اعتبارها نسبة التذبذب التاريخية لدى المنشآت المماثلة بعد مرور فترة مشابهة من عمرها. على سبيل المثال، بالنسبة للمنشأة التي مر على تسجيلها سنة واحدة فقط والتي تمنح خيارات للاكتتاب في الأسهم بمتوسط عمر متوقع خمس سنوات قد تأخذ بعين الاعتبار نمط ومستوى التذبذب التاريخي للمنشآت التي تمارس ذات النشاط خلال مدة الست سنوات الأولى التي تم فيها تداول أسهم تلك المنشآت بطريقة الاكتتاب العام.

المنشآت غير المسجلة

أت٢٧- لا يكون لدى المنشأة غير المسجلة أية معلومات تاريخية عند تقدير نسبة التذبذب المتوقعة. وترد بعض العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار فيما بعد.

أت٢٨- في بعض الحالات، قد تكون إحدى المنشآت غير المسجلة التي تصدر خيارات اكتتاب في الاسهم أو أسهم للعاملين (أو لأطراف أخرى) بشكل منتظم، قد تكون قد أقامت سوقًا داخلية لأسهمها. ويمكن أخذ تذبذب أسعار تلك الأسهم في الحسبان عن تقدير نسبة التذبذب المتوقعة.

أت٢٩- يمكن للمنشأة بدلاً من ذلك أن تراعي نسبة التذبذب التاريخية أو الضمنية لمثيلاتها من المنشآت المسجلة التي تتاح بشأنها معلومات عن سعر السهم أو سعر خيار الاكتتاب في الأسهم، وذلك لاستخدامها في حالة توقع حدوث تذبذب في الأسعار. ومن المتوقع أن يكون ذلك ملائمًا إذا أسست المنشأة قيمة أسهمها على أسعار الأسهم في المنشآت المسجلة المماثلة.

أت٣٠- إذا لم تقم المنشأة بالاعتماد في تقييمها لقيمة أسهمها على أسعار أسهم المنشآت المسجلة المماثلة، واستخدمت بدلاً من ذلك منهجية تقييم أخرى لتقييم أسهمها، يمكن للمنشأة أن تستنبط تقييمًا للتذبذب المتوقع يتلاءم مع منهجية التقييم المستخدمة. على سبيل المثال، قد تقيم المنشأة أسهمها على أساس صافي الأصول أو الأرباح. كما أنها قد تراعي نسبة التذبذب المتوقعة لقيم أو أرباح صافي تلك الأصول.

توزيعات الأرباح المتوقعة

أت٣١- يعتمد وجوب أخذ توزيعات الأرباح المتوقعة في الاعتبار عند قياس القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الاكتتاب في الأسهم الممنوحة على ما إذا كان الطرف الآخر له الحق في توزيعات الأرباح أو ما في حكمها.

أت٣٢- على سبيل المثال، إذا تم منح العاملين خيارات للاكتتاب في الأسهم ولهم الحق في الحصول على توزيعات الأرباح على الأسهم المعنية أو ما يعادلها (والتي يمكن أن يتم دفعها نقدًا أو يتم تطبيقها لتخفيض سعر الممارسة) بين تاريخ المنح وتاريخ الممارسة، فإنه يتم تقييم الخيارات الممنوحة كما لو لم تكن هناك أية توزيعات أرباح ستدفع على الأسهم المعنية، أي أنه يجب أن تكون مدخلات توزيعات الأرباح المتوقعة صفرًا.

أت٣٣- بالمثل، عندما يتم تقييم القيمة العادلة للأسهم الممنوحة في تاريخ المنح، فإن الأمر لا يستلزم إجراء أي تعديل لتوزيعات الأرباح المتوقعة إذا كان من حق العامل أن يستلم توزيعات الأرباح المدفوعة أثناء فترة الاستحقاق.

أت٣٤- بالعكس، لا يحق للعاملين الحصول على توزيعات في الأرباح أو ما في حكمها أثناء فترة الاستحقاق (أو قبل الممارسة، في حالة وجود خيار الاكتتاب في الأسهم)، ويجب أن يتم اتخاذ توزيعات الأرباح المتوقعة في الاعتبار عند تقييم الحقوق في الحصول على أسهم أو خيارات الاكتتاب في أسهم في تاريخ المنح، ويعني هذا أنه عندما يتم تقييم القيمة العادلة لمنح خيارات الاكتتاب في أسهم، فإنه يجب أن يتم تضمين توزيعات الأرباح المتوقعة في تطبيق نموذج تسعير خيار الاكتتاب في الأسهم. وعندما يتم تقدير القيمة العادلة لمنحة الأسهم، يجب أن يتم تخفيض التقييم بواقع القيمة الحالية لتوزيعات الأرباح المتوقع أن يتم دفعها أثناء فترة الاستحقاق.

أت٣٥- تتطلب نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم بوجه عام أداء عوائد توزيعات الأرباح المتوقعة، إلا أنه يجوز التعديل بحيث يتم استخدام مبلغ متوقع لتوزيعات الأرباح بدلاً من عائدها، ويجوز للمنشأة أن تستخدم إما عائدها المتوقع أو مدفوعاتها المتوقعة. وإذا استخدمت المنشأة مدفوعاتها المتوقعة فعليها أن تراعي النمط التاريخي للزيادات في توزيعات الأرباح. على سبيل المثال، إذا كانت سياسة المنشأة بشكل عام تقوم أساسًا على زيادة توزيعات الأرباح بواقع ٣ في المائة تقريبًا سنويًا، فإنه يجب ألا تفترض القيمة المقدرة لخيار الاكتتاب في الأسهم عائدًا ثابتًا لتوزيعات الأرباح المتوقعة طوال مدة خيار الاكتتاب في الأسهم ما لم يكن هناك دليل يدعم ذلك الافتراض.

أت٣٦- بوجه عام، يجب أن يكون افتراض توزيعات الأرباح المتوقعة قائمًا على أساس المعلومات المتاحة المعلنة. وعلى المنشأة التي لا تدفع توزيعات أرباح ولا تتبنى خططًا لذلك أن تفترض عائدًا متوقعًا لتوزيعات الأرباح بمعدل صفر، إلا أنه بالنسبة للمنشأة الناشئة التي ليس لديها تاريخ في دفع توزيعات الأرباح والتى قد تتوقع أن تبدأ في دفع توزيعات الأرباح أثناء المدد المتوقعة لخيارات الاكتتاب في الأسهم من قبل عامليها. وبوسع تلك المنشآت أن تستخدم متوسط عوائد توزيعات أرباحها السابقة (صفر) ومعدل عائد توزيعات الأرباح الخاصة بمجموعة مشابهة من مثيلاتها بشكل مناسب.

سعر الفائدة الخالي من المخاطرة

أت٣٧- كما هو معروف، فإن سعر الفائدة الخالي من المخاطرة هو العائد المحسوب المتاح حاليا على إصدارات بكوبون قيمته صفرًا من قبل حكومة البلاد التي تستخدم عملتها في التعبير عن سعر الممارسة بمدة متبقية مساوية للمدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم التي تم تقييمها (على أساس المدة التعاقدية المتبقية من خيار الاكتتاب في الأسهم مع الأخذ في الاعتبار آثار الممارسة المبكرة المتوقعة). وقد يكون من الضروري استخدام بديل مناسب في حالة عدم وجود مثل هذه الإصدارات الحكومية أو إذا أشارت الظروف إلى أن العائد المتضمن على إصدارات الحكومة هذه لا تمثل سعر الفائدة الخالي من المخاطرة. علاوة على ذلك، يجب أن يتم استخدام بديل ملائم إذا كان مشاركو السوق يقومون بشكل نمطي بتحديد سعر الفائدة الخالي من المخاطرة باستخدام ذلك البديل بدلاً من العائد الضمني على الإصدارات الحكومية عند تقييم القيمة العادلة لخيار الاكتتاب في الأسهم بمدة تساوي المدة المتوقعة لخيار الاكتتاب في الأسهم الذي تم تقييمه.

آثار الهيكل الرأسمالي

أت٣٨- كما هو معروف، يحرر الغير، وليس المنشأة، خيارات اكتتاب في أسهم متداولة، وعند ممارسة هذه الخيارات يقوم المحرر بتسليم الأسهم إلى حامل خيار الاكتتاب، ويتم الحصول على تلك الأسهم من حاملي الأسهم الموجودين، ومن ثم فإن ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم المتداولة ليس لها أثر في تضخيم عدد الأسهم بإصدارات جديدة.

أت٣٩– بالعكس، إذا قامت المنشأة بتحرير خيارات الاكتتاب في الأسهم، يتم إصدار أسهم جديدة عند ممارسة خيارات الاكتتاب في تلك الأسهم (سواءً المصدرة بالفعل أو المصدرة في جوهرها، وذلك إذا تم استخدام الأسهم التي تم إعادة شرائها في السابق والاحتفاظ بها في الخزانة). ونظرًا لأن الأسهم سوف يتم إصدارها بسعر الممارسة بدلاً من سعر السوق الحالي في تاريخ الممارسة، فإنه من شأن هذه الإصدارات الفعلية أو المحتملة أن تخفض من سعر السهم، بحيث لا يحقق حامل خيار الاكتتاب في الأسهم ربحًا كبيرًا عند ممارسة هذا الخيار مثل ذلك الربح الذي يحققه عند ممارسة خيارات الاكتتاب في أسهم متداولة مماثلة لا تخفض من سعر السهم.

أت٤٠– يعتمد تحديد ما إذا كان لتلك الممارسة أثر على قيمة خيارات الاكتتاب في الأسهم على عوامل مختلفة، مثل عدد الأسهم الجديدة التي سوف يتم إصدارها عند ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم مقارنةً بعدد الأسهم التي تم إصدارها بالفعل، كما أنه إذا كانت السوق تتوقع بالفعل أن يتم منح خيارات للاكتتاب في الأسهم، فإن السوق تكون قد قامت بالفعل بتحليل التخفيض المحتمل في سعر السهم إلى سعر السهم في تاريخ المنح.

أت٤١– يجب على المنشأة أن تراعي ما إذا كان من الممكن أن يكون للأثر المخفض لسعر السهم الناجم عن ممارسة خيارات الاكتتاب في الأسهم مستقبلاً أثر على القيمة العادلة المقدرة لتلك الخيارات في تاريخ المنح، ويمكن أن يتم تكييف نماذج تسعير خيارات الاكتتاب في الأسهم بحيث تراعي هذا الأثر المحتمل لتخفيض سعر السهم.

إدخال تعديلات على العقود القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم (المسددة في شكل أسهم)

أت٤٢– تتطلب الفقرة "٢٧"، بغض النظر عن أية تعديلات تدخل على الأحكام والشروط التي تم منح أدوات حقوق الملكية على أساسها، أو أي إلغاء أو تسوية لمنحة أدوات حقوق الملكية المذكورة، أن تقوم المنشأة بإثبات – على أقل تقدير – الخدمات المتلقاة والمقاسة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح، إلا إذا لم تستحق تلك الأدوات نتيجة لعدم استيفاء أحد شروط الاستحقاق (بخلاف شرط السوق) المحددة في تاريخ المنح. بالإضافة إلى ذلك، على المنشأة أن تثبت آثار التعديلات التي تزيد من إجمالي القيمة العادلة للعقود القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم أو تكون ذات ميزة بخلاف ذلك بالنسبة للعامل.

أت٤٣ – لتطبيق متطلبات الفقرة "٢٧"

(أ) إذا أدى التعديل إلى زيادة القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (على سبيل المثال عن طريق تخفيض سعر الممارسة) المقاسة قبل أو بعد التعديل مباشرةً، فعلى المنشأة أن تدخل القيمة العادلة الزائدة الممنوحة في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة في مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة، والقيمة العادلة الزائدة الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعدلة والقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية، وكلاهما مقدر في تاريخ التعديل. وإذا وقع التعديل أثناء فترة الاستحقاق، فإنه يتم تضمين القيمة العادلة الزائدة في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة خلال الفترة الممتدة من تاريخ التعديل وحتى تاريخ استحقاق أدوات حقوق الملكية المعدلة، بالإضافة إلى المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح المعترف به خلال بقية فترة الاستحقاق الأصلية، أما إذا وقع التعديل بعد تاريخ الاستحقاق فانه يتم الاعتراف بالقيمة العادلة الإضافية الممنوحة على الفور أو خلال فترة الاستحقاق إذا كان يجب على العامل إتمام فترة الخدمة الإضافية قبل أن يصبح مستحقًا بدون شرط لأدوات حقوق الملكية المعدلة.

(ب) بالمثل، إذا أدى التعديل إلى زيادة عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة، فإنه يجب على المنشأة أن تدخل القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة والمقاسة في تاريخ التعديل ضمن قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة مقابل أدوات حقوق الملكية الممنوحة، بالتناسب مع المقتضيات المذكورة في البند (أ) أعلاه. على سبيل المثال، إذا وقع التعديل أثناء فترة الاستحقاق، فإنه يتم تضمين أدوات حقوق الملكية الإضافية الممنوحة في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة خلال المدة الممتدة من تاريخ التعديل وحتى تاريخ استحقاق أدوات حقوق الملكية الإضافية بالإضافة إلى المبلغ القائم على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أصلاً في تاريخ المنح التي يتم الاعتراف بها خلال بقية فترة الاستحقاق الأصلية.

(ج) إذا قامت المنشأة بتعديل شروط الاستحقاق بأسلوب يؤدي إلى حصول العامل على مزايا، على سبيل المثال بتخفيض فترة الاستحقاق أو بتعديل أو إزالة شرط الآداء (بخلاف شرط السوق، الذي يتم التعامل من خلاله مع التغيرات التي تطرأ عليه طبقًا للبند (أ) أعلاه)، فعلى المنشأة أن تأخذ شروط الاستحقاق المعدلة في الاعتبار عند تطبيق مقتضيات الفقرات من "١٩" إلى "٢١".

أت٤٤- علاوة على ذلك، إذا قامت المنشأة بتعديل أحكام وشروط أدوات حقوق الملكية الممنوحة بأسلوب يخفض من إجمالي القيمة العادلة للعقد القائم على مدفوعات مبنية على أسهم، أو إذا لم تكن منشئة لأية ميزة بالنسبة للعامل، يجب على المنشأة على الرغم من ذلك أن تستمر في التعامل مع الخدمات المتلقاة كمقابل لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كأن تلك التعديلات لم تكن (بخلاف إلغاء بعض أو كل أدوات حقوق الملكية الممنوحة، التي يتم التعامل معها طبقًا لنص الفقرة "٢٨"). على سبيل المثال:

(أ) إذا أدى التعديل إلى تخفيض القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة المقاسة قبل التعديل أو بعده مباشرةً، فعلى المنشأة أن تراعي الانخفاض في القيمة العادلة وأن تستمر في قياس المبلغ المعترف به نظير الخدمات المتلقاة مقابل أدوات حقوق الملكية القائمة على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ المنح.

(ب) إذا أدى التعديل إلى تخفيض عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة إلى العامل، فإنه يتم التعامل مع هذا التخفيض كما لو كان إلغاءً لتلك الشريحة من المنحة طبقًا لمتطلبات الفقرة "٢٨".

(ج) إذا قامت المنشأة بتعديل شروط الاستحقاق بشكل لا تنشأ عنه مزايا بالنسبة للعامل، على سبيل المثال، عن طريق زيادة فترة الاستحقاق أو تعديل أو إضافة شرط الآداء (بخلاف شرط السوق، الذي يتم التعامل من خلاله مع التغيرات التي تدخل عليه طبقاً لنص البند (أ) أعلاه)، لا يجوز للمنشأة أن تراعي شروط الاستحقاق المعدلة عند تطبيق متطلبات الفقرات من "١٩" إلى "٢١".

معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة

أت٤٥ – تعالج الفقرات "٤٣أ" إلى "٤٣ج" محاسبة معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة فى كل من قوائم المنشأة المالية المنفردة أو المستقلة. وتناقش الفقرات من "أت٤٦" إلى "أت٦١" كيفية تطبيق متطلبات الفقرات من "٤٣أ" إلى "٤٣ج" وكما هو مشار إليه فى الفقرة "٤٣د" يمكن أن تحدث معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة لعدد من الأسباب اعتمادًا على الحقائق والظروف. لذلك لا يعتبر هذا النقاش شاملاً ويفترض أنه عندما لا يكون لدى المنشأة التى تستلم السلع والخدمات التزام لتسوية المعاملة، تعتبر المعاملة مساهمة فى حقوق ملكية المنشأة التابعة من المنشأة الأم بغض النظر عن أى ترتيبات سداد داخل المجموعة.

أت ٤٦ – بالرغم من أن النقاش أدناه يركز على المعاملات مع الموظفين، فإنه ينطبق أيضًا على معاملات المدفوعات مبنية على أسهم المماثلة مع موردى السلع أو الخدمات من غير الموظفين. وقد يقتضي الترتيب بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة من المنشأة الأخيرة أن تدفع إلى الشركة الأم مقابل تقديم أدوات حقوق الملكية إلى الموظفين. ولايعالج النقاش أدناه كيفية محاسبة ترتيب الدفع هذا فى داخل المجموعة.

أت ٤٧ – هناك أربع قضايا شائعة تواجه معاملات المدفوعات المبنية على أسهم بين منشآت المجموعة. ولأجل التسهيل، تناقش الأمثلة أدناه القضايا فيما يتعلق بالمنشأة الأم ومنشآتها التابعة.

ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم (التى تتضمن أدوات حقوق ملكية المنشأة)

أت ٤٨ – المسألة الأولى هى ما إذا كانت المعاملات التالية التى تتضمن أدوات حقوق ملكية المنشأة ينبغى أن تحاسب على أنها تم تسويتها نقدًا أو تم تسويتها بأدوات حقوق الملكية وفقًا لمتطلبات المعيار المحاسبى المصرى هذا.

(أ) تمنح المنشأة لموظفيها حقوقاً لأدوات حقوق ملكية المنشأة (مثلاً خيارات أسهم) وإما أن تختار أو يتعين عليها شراء أدوات حقوق الملكية (أسهم الخزينة) من طرف آخر لسداد التزاماتها تجاه موظفيها،

و (ب) يمنح موظفو المنشأة حقوقًا فى أدوات حقوق ملكية المنشأة (مثلاً خيارات أسهم)، إما عن طريق المنشأة نفسها أو مساهميها، ويوفر مساهموالمنشأة أدوات حقوق الملكية المطلوبة.

أت ٤٩– تحاسب المنشأة معاملات المدفوعات المبنية على أسهم التى تستلم فيها خدمات مقابل أدوات حقوق ملكيتها على أنه تم تسويتها بحقوق الملكية. وينطبق هذا الأمر بغض النظر عما إذا اختارت المنشأة أو كان يتعين عليها شراء أدوات حقوق الملكية تلك من طرف آخر لسداد التزاماتها تجاه موظفيها بموجب اتفاقية المدفوعات المبنية على أسهم. وهو ينطبق أيضًا بغض النظر عما إذا:

(أ) كانت حقوق الموظف فى أدوات حقوق ملكية المنشأة ممنوحة من المنشأة نفسها أو من قبل مساهميها.

أو (ب) تم تسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم من قبل المنشأة نفسها أو من قبل مساهميها.

أت ٥٠– إذا كان على المساهم التزام بتسوية المعاملة مع موظفى المنشأة المستثمر فيها فإنه يقدم أدوات حقوق ملكية المنشأة المستثمر فيها لديه بدلاً من حقوق ملكيته. لذلك إذا كانت المنشأة المستثمر فيها تقع فى نفس المجموعة التى يوجد فيها المساهم، وفقًا للفقرة "٤٣ج"، فعلى المساهم أن يقيس التزامه وفقًا للمتطلبات المطبقة على المعاملات التى تشترى فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التى تتحملها أمام المورد فى قوائم المساهم المالية المستقلة والمنفردة وتلك المطبقة على المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات الملكية فى قوائم المساهم المالية المجمعة.

ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم (التى تشمل أدوات حقوق ملكية المنشأة الأم)

أت ٥١– تتعلق المسألة الثانية بمعاملات الدفع على أساس الأسهم بين منشأتين أو أكثر ضمن نفس المجموعة والتى تشمل أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى فى المجموعة. فعلى سبيل المثال يمنح موظفو المنشأة التابعة حقوقًا فى أدوات حقوق الملكية لمنشآتها الأم كمقابل للخدمات التى يقدمها هؤلاء الموظفين إلى المنشأة التابعة.

أت ٥٢– لذلك تتعلق المسألة الثانية بترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم التالية:

(أ) تمنح المنشأة الأم مباشرة لموظفى منشآتها التابعة حقوقًا فى أدوات حقوق ملكيتها، ويكون على المنشأة الأم (وليس المنشأة التابعة) التزام بتسليم موظفى المنشأة التابعة أدوات حقوق الملكية.

و (ب) تمنح المنشأة التابعة لموظفيها فى أدوات حقوق ملكية منشآتها الأم ويكون للمنشأة التابعة التزام بتسليم موظفيها أدوات حقوق الملكية.

تمنح المنشأة الأم لموظفى منشآتها التابعة حقوقًا فى أدوات حقوق ملكيتها

أت ٥٣– ليس على المنشأة التابعة التزام بتسليم موظفيها أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم. لذلك، ووفقًا للفقرة "٤٣ب"، تقيس المنشأة الخدمات المقدمة من موظفيها وفقًا للمتطلبات المطبقة على المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات حقوق الملكية وتعترف بالزيادة المقابلة فى أدوات حقوق الملكية كمساهمة من المنشأة الأم.

أت ٥٤– على المنشأة الأم التزام بتسوية المعاملة مع موظفى المنشأة التابعة من خلال تقديم أدوات حقوق ملكيتها لذلك، ووفقًا للفقرة "٤٣ج"، تقيس المنشآة الأم التزامها وفقًا للمتطلبات المطبقة على المعاملات التى تكون فيها البضاعة أو الخدمات هى المقابل لأدوات حقوق الملكية.

تمنح المنشاة التابعة موظفيها حقوقًا فى أدوات حقوق ملكية منشأتها الأم

أت٥٥– لأن المنشأة التابعة لا تملك ممارسة الخيار الوارد فى الفقرة "٤٣ب"، فعليها أن تحاسب المعاملة مع موظفيها على أنه تم تسويتها بالنقد. ويطبق هذا المطلب بغض النظر عن كيفية حصول المنشأة التابعة على أدوات حقوق الملكية لسداد التزاماتها نحو موظفيها.

ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم التي تشمل الدفعات التى يتم تسويتها بالنقد إلى الموظفين

أت ٥٦– المسألة الثالثة هى كيف ينبغى على المنشأة التى تستلم السلع أو الخدمات من مورديها (بما فى ذلك الموظفين) أن تعالج محاسبيًا ترتيبات المدفوعات المبنية على أسهم نقدًا عندما لا يكون على المنشأة نفسها أى التزام بعمل الدفعات المطلوبة إلى الموردين. فعلى سبيل المثال، ادرس الترتيبات التالية التى يكون فيها على المنشأة الأم (وليس المنشأة نفسها) التزام بعمل الدفعات النقدية المطلوبة إلى موظفى المنشأة:

(أ) سيحصل موظفو المنشأة على دفعات نقدية مرتبطة بسعر أدوات حقوق الملكية.

(ب) سيحصل موظفو المنشأة على دفعات نقدية مرتبطة بسعر أدوات حقوق ملكية منشاتها الأم.

أت ٥٧– ليس على المنشأة التابعة التزام بتسوية المعاملة مع موظفيها. لذلك، تعالج المنشاة محاسبيًا المعاملة مع موظفيها على أنه تم تسويتها نقدًا وتعترف بالزيادة المقابلة فى أدوات حقوق الملكية على أنها مساهمة من المنشأة الأم. وتعيد المنشأة التابعة قياس تكلفة المعاملة لاحقًا لأي تغيرات ناجمة عن شروط الاستحقاق غير السوقية وغير المحققة وفقًا للفقرات من "١٩" إلى "٢١". ويختلف هذا الأمر عن قياس المعاملة على انه تم تسويتها نقدًا فى القوائم المالية المجمعة للمجموعة.

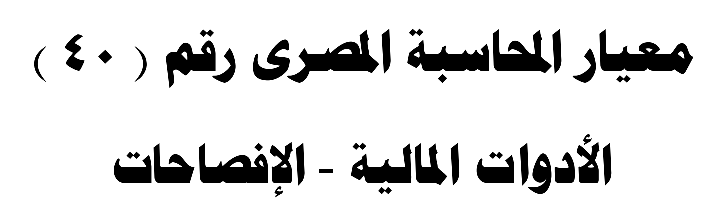
أت ٥٨– لأن المنشأة الأم ليس عليها التزامًا بتسوية المعاملة مع الموظفين، ولأن المقابل عبارة عن نقد، تقيس المنشأة الأم (والمجموعة المجمعة) التزامها وفقًا للمتطلبات المطبقة على المعاملات التى تشترى فيها المنشأة البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التى تتحملها أمام المورد فى الفقرة "٤٣. ج".

نقل الموظفين بين منشآت المجموعة

أت ٥٩– تتعلق المسألة الرابعة بترتيبات الدفع على أساس الأسهم للمجموعة والتى تشمل موظفى أكثر من منشأة فى المجموعة. فعلى سبيل المثال، تمنح المنشأة الأم موظفى منشآتها التابعة حقوقًا فى أدوات حقوق ملكيتها مشروطة بإتمام الخدمات المستمرة مع المجموعة لفترة محددة. ويمكن أن ينقل موظف احدى المنشآت التابعة إلى منشأة تابعة أخرى خلال فترة الاستحقاق دون تأثر حقوق الموظف فى أدوات حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم بموجب ترتيب المدفوعات المبينة على أسهم الأصلى، وإذا لم يكن هناك على المنشآت التابعة التزام بتسوية معاملة المدفوعات المبنية على أسهم مع موظفيها، فإنها تعالج محاسبيًا على أنها معاملة تم تسويتها بأدوات حقوق الملكية. وتقيس كل منشأة الخدمات المستلمة من الموظف بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية فى تاريخ منح الحقوق فى تلك الأدوات أساسًا من قبل المنشأة الأم ونسبة فترة الاستحقاق التى خدمها الموظف مع كل منشأة تابعة.

أت ٦٠– إذا كان على المنشأة التابعة التزام بتسوية المعاملة مع موظفيها بأدوات حقوق ملكية منشأتها الأم، فإنها تعالج المعاملة محاسبيًا على أنه تم تسويتها نقدًا وتقيس كل منشأة تابعة الخدمات المستلمة على أساس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية فى تاريخ المنح لنسبة فترة الاستحقاق التى خدمها الموظف فى المنشأة. إضافة لذلك، تعترف كل منشأة تابعة بأى تغير فى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية خلال فترة خدمة الموظف لدى كل منشأة تابعة.

أت٦١- يمكن أن يخفق الموظف، بعد تنقله بين منشآت المجموعة، فى تلبية أحد شروط الاستحقاق عدا شرط السوق مثل أن يترك الموظف المجموعة قبل إتمام مدة الخدمة. وفى هذه الحالة، وبما أن شرط الاستحقاق هو الخدمة فى المجموعة، تقوم كل منشأة تابعة بتعديل المبلغ المعترف به سابقًا فيما يتعلق بالخدمات المستلمة من الموظف وفقًا للمبادئ الواردة فى الفقرة "١٩" وعليه، إذا لم تستحق الحقوق الممنوحة من المنشأة الأم فى أدوات حقوق الملكية بسبب إخفاق الموظف فى تلبية أحد شروط الاستحقاق عدا شرط السوق، فلا يتم الأعتراف بأى مبلغ على أساس تراكمى للخدمات المستلمة من الموظف فى القوائم المالية لأي منشأة فى المجموعة.



معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠)

الأدوات المالية - الإفصاحات

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠)

الأدوات المالية – الإفصاحات

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠)
الأدوات المالية – الإفصاحات

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى مطالبة المنشآت بتوفير الإفصاحات في قوائمها المالية التي تتيح للمستخدمين تقييم ما يلي:

(أ) أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي والآداء المالي للمنشأة.

و (ب) طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والتي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية الفترة المالية، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

٢- تكمل مبادئ هذا المعيار مبادئ الاعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية وقياسها وعرضها في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) " الأدوات المالية".

نطاق المعيار

٣- على جميع المنشآت تطبيق هذا المعيار على كافة أنواع الأدوات المالية، باستثناء:

(أ) الحصص في الشركات التابعة والشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم معالجتها محاسبيًا طبقًا لمعيار المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) " المحاسبة عن الاستثمارات في شركات شقيقة " أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة" غير أنه في بعض الحالات يسمح معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) للمنشأة أن تعالج محاسبيًا الحصة في شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك باستخدام معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، وفي هذه الحالات على المنشآت تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار. وبالنسبة لتلك التي تقاس بالقيمة العادلة تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) " قياس القيمة العادلة "، وعلى المنشآت كذلك تطبيق هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بالحصص في الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة إلا إذا كان المشتق يستوفي تعريف أداة حقوق الملكية في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

(ب) حقوق والتزامات أصحاب العمل الناجمة عن لوائح مزايا الموظفين التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) " مزايا العاملين".

(ج) ملغاة.

(د) عقود التأمين كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) " عقود التأمين" غير أن هذا المعيار ينطبق على المشتقات الضمنية في عقود التأمين إذا طلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) من المنشأة معالجتها محاسبيًا بشكل منفصل. إلى جانب ذلك على الجهة المصدرة تطبيق هذا المعيار على عقود الكفالات المالية إذا طبقت الجهة المصدرة معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) عند الاعتراف بهذه العقود وقياسها، إلا أنه يجب عليها تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) إذا اختارت الجهة المصدرة حسب الفقرة "٤ (د)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) عند الاعتراف بها وقياسها.

(هـ) الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب عمليات المدفوعات المبنية على أسهم والتي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) " المدفوعات المبنية عل أسهم " باستثناء أن هذا المعيار ينطبق على العقود ضمن نطاق الفقرات من "٤,٢" إلى "٧,٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

(و) الأدوات المطلوب تبويبها كأدوات حقوق ملكية طبقًا للفقرتين "١٦ (أ)" و"١٦ (ب)" أو الفقرتين "١٦ (ج)" و"١٦ (د)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

٤- ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية المعترف بها وغير المعترف بها، وتشمل الأدوات المالية المعترف بها الأصول المالية والالتزامات المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، وتشمل الأدوات المالية غير المعترف بها بعض الأدوات المالية التي هي برغم أنها خارج نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) إلا أنها تقع ضمن نطاق هذا المعيار (مثل بعض ارتباطات القروض).

٥- ينطبق هذا المعيار على عقود شراء أو بيع بند غير مالي والتي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) (راجع الفقرات من "٤,٢" إلى "٧,٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

٥أ- تنطبق متطلبات الإفصاح عن مخاطر الائتمان في الفقرات "٣٥أ" إلى "٣٥ن" على الحقوق التي حدد معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) وجوب المحاسبة عنها وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) بغرض الاعتراف بخسارة أو مكسب (المكسب الناتج عن عكس خسارة اضمحلال سبق الاعتراف بها) الاضمحلال. وسوف تتضمن أي إشارة إلى أصول مالية أو التزامات مالية هذه الحقوق، إلا إذا تم النص على غير ذلك.

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح

٦- عندما يتطلب هذا المعيار الإفصاحات حسب فئة الأداة المالية فإن على المنشأة تجميع الأدوات المالية في فئات تناسب طبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الاعتبار خصائص هذه الأدوات المالية، وعلى المنشأة تقديم معلومات كافية لإتاحة المطابقة مع البنود الرئيسية في قائمة المركز المالي.

أهمية الأدوات المالية للمركز المالي والآداء المالي

٧- على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم أهمية الأدوات المالية بالنسبة لمركزها المالي وأدائها المالي.

قائمة المركز المالي

فئات الأصول المالية والالتزامات المالية

٨- يجب الإفصاح عن الأرصدة الدفترية لكل فئة من الفئات التالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) أو معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) وذلك إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات:

(أ) الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، مبينة بشكل منفصل:

(١) تلك التي تم تخصيصها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر عند الاعتراف الأولى.

و(٢) تلك التي يجب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

(ب) إلى (د) ملغاة.

(هـ) الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، مبينة بشكل منفصل:

(١) تلك التي تم تخصيصها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر عند الاعتراف الأولى.

(٢) تلك التي ينطبق عليها تعريف المحتفظ بها للمتاجرة حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

(و) الأصول المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

(ز) الالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

(ح) الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

٩- إذا خصصت المنشأة أصل مالي (أو مجموعة أصول المالية) بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، كان يتعين بخلاف ذلك قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالتكلفة المستهلكة، فإن عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) أقصى تعرض لخطر الائتمان (راجع الفقرة "٣٦ (أ)") للأصل المالي (أو مجموعة أصول المالية) في نهاية الفترة المالية.

(ب) المبلغ الذي تحدثه أية مشتقات ائتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة للحد من هذا التعرض الأقصى لخطر الائتمان (راجع الفقرة "٣٦(ب)").

(ج) مبلغ التغير خلال الفترة وبشكل تراكمي في القيمة العادلة للأصل المالي (أو مجموعة أصول المالية) الذي ينسب للتغيرات في خطر الائتمان للأصل المالي والذي يتم تحديده إما:

(١) كمبلغ التغير في القيمة العادلة الذي لا ينسب للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشأة خطر السوق.

أو (٢) باستخدام أسلوب بديل تعتقد المنشأة أنه يمثل بشكل أكثر تعبيرًا مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي ينسب للتغيرات في خطر الائتمان للأصل.

وتشمل التغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشأة خطر السوق التغيرات في (مؤشر منشور) لسعر الفائدة أو سعر سلعة أو سعر الصرف الأجنبي أو مؤشر أسعار أو معدلات.

(د) مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي حدث لأية مشتقات ائتمان ذات علاقة أو أدوات مماثلة خلال الفترة وبشكل تراكمي منذ أن تم تخصيص الأصل المالي.

١٠- إذا خصصت المنشأة التزامًا ماليًا بقيمته العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر حسب الفقرة "٢,٢,٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) وكان يجب عرض التغير في القيمة العادلة لهذا الالتزام من خلال بنود الدخل الشامل الآخر (انظر الفقرة "٧,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)) فإن عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) مبلغ التغير خلال الفترة وبشكل تراكمي في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في خطر الائتمان لذلك الالتزام (انظر الفقرات "ب ١٣,٧,٥" إلى "ب ٢٠,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) للإرشاد عن كيفية تحديد آثار التغيرات في خطر الائتمان للالتزام).

(ب) الفرق بين الرصيد الدفتري للالتزام المالي والمبلغ الذي سيطلب من المنشأة تعاقديًا دفعه عند الاستحقاق لصاحب الالتزام.

(ج) أية تحويلات للمكسب أو الخسارة المجمعة ضمن حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب مثل هذه التحويلات.

(د) إذا تم الاستبعاد من الدفاتر لالتزام خلال الفترة، المبلغ الذي تم عرضه في الدخل الشامل الآخر الذي تحقق عند الاستبعاد من الدفاتر (إن وجد).

١٠أ – إذا قامت المنشأة بتخصيص التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقًا للفقرة "٢,٢,٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) وكان مطلوبًا عرض كل تغيرات القيمة العادلة في هذا الالتزام (بما في ذلك آثار التغيرات في خطر الائتمان للالتزام) في الأرباح أو الخسائر (انظر الفقرة "٧,٧,٥" و "٨,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧))، يجب أن يتم الإفصاح عن:

(أ) مبلغ التغير خلال الفترة وبشكل تراكمي في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في خطر الائتمان لهذا الالتزام (انظر الفقرة "ب ١٣,٧,٥" إلى "ب ٢٠,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) للإرشاد عن كيفية تحديد آثار التغيرات في خطر الائتمان للالتزام).

و(ب) الفرق بين القيمة الدفترية للالتزام والمبلغ الذي سيطلب من المنشأة تعاقديًا دفعه عند الاستحقاق لصاحب الالتزام.

١١– على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) وصف تفصيلي للأساليب المستخدمة لاستيفاء المتطلبات في الفقرة "٩(ج)" والفقرة "١٠(أ)" والفقرة "١٠أ(أ)" والفقرة "٧,٧,٥(أ)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، بما في ذلك توضيح سبب كون هذه الأساليب ملائمة.

(ب) إذا كانت المنشأة تعتقد أن الإفصاح الذي قدمته، إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات، للاستيفاء بالمتطلبات في الفقرة "٩(ج)" أو الفقرة "١٠(أ)" أو الفقرة "١٠أ(أ) أو الفقرة ٧,٧,٥(أ) من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) لا يمثل بصدق التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في مخاطره الائتمانية، يجب الإفصاح عن أسباب هذا الاستنتاج والعوامل التي ترى أنها ذات علاقة.

(ج) وصف تفصيلي للأسلوب أو الأساليب المستخدمة لتحديد ما إذا كان عرض آثار التغيرات في خطر الائتمان للالتزام في الدخل الشامل الآخر قد ينشأ عنه أو يزيد من تعارض محاسبي في الأرباح أو الخسائر (أنظر الفقرتين "٧,٧,٥" و"٨,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)). وإذا كان مطلوبا من المنشأة عرض آثار التغيرات في خطر الائتمان للالتزام في الربح أو الخسارة (انظر الفقرة "٨,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧))، يجب أن يتضمن الإفصاح وصف تفصيلي للعلاقة الاقتصادية المبينة في الفقرة "ب ٦,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

١١أ – إذا قامت المنشأة بتخصيص استثمارات في أدوات حقوق ملكية للقياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، كما هو مسموح به وفقًا للفقرة "٥,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، يجب أن تفصح عن:

(أ) ما هي الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تم تخصيصها للقياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

(ب) أسباب استخدام هذا البديل للعرض.

(ج) القيمة العادلة لكل من هذه الاستثمارات في تاريخ القوائم المالية.

(د) توزيعات الأرباح التي تم الاعتراف بها خلال الفترة، مع بيان توزيعات الأرباح المتعلقة باستثمارات تم استبعادها من الدفاتر خلال الفترة عن تلك التي لا تزال بحوزة المنشأة في نهاية الفترة.

(هـ) أي نقل للمكسب أو الخسارة المتراكمة بين بنود حقوق الملكية خلال الفترة مع بيان أسباب هذا النقل.

١١ب – إذا قامت المنشأة بالاستبعاد من الدفاتر لاستثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر خلال الفترة، يجب الإفصاح عن:

(أ) أسباب التخلص من الاستثمارات.

(ب) القيمة العادلة للاستثمارات في تاريخ الاستبعاد من الدفاتر.

(ج) المكسب أو الخسارة المتراكمة عند الاستبعاد.

إعادة التبويب

١٢– **ملغاة.**

١٢أ– **ملغاة.**

١٢ب – يجب على المنشأة أن تفصح عما إذا قامت خلال الفترة أو الفترة السابقة بإعادة تبويب أي أصول مالية وفقًا للفقرة "١,٤,٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). وفي هذه الحالة، يجب الإفصاح عما يلي:

(أ) تاريخ إعادة التبويب.

(ب) توضيح تفصيلي عن التغير في نموذج الأعمال ووصف نوعي لأثر ذلك على القوائم المالية للمنشأة.

(ج) المبلغ المتراكم الذي تم إعادة تبويبه إلى ومن كل مجموعة تبويب.

١٢ج– إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب أصول مالية من مجموعة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "١,٤,٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، يجب على المنشأة أن تفصح في كل فترة تالية لإعادة التبويب وحتى يتم الاستبعاد من الدفاتر، عن المعلومات التالية للأصول التي تم إعادة تبويبها:

(أ) معدل الفائدة الفعلي الذي تم تحديده في تاريخ إعادة التبويب.

و(ب) إيراد الفوائد الذي تم الاعتراف به.

١٢د– إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب أصول مالية من مجموعة القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة، أو بإعادة تبويب أصول مالية من مجموعة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، يجب أن تقوم المنشأة بعد السنة المالية التي تم فيها إعادة التبويب أن تفصح عن:

(أ) القيمة العادلة للأصول المالية في نهاية الفترة المالية.

و(ب) مكسب أو خسارة القيمة العادلة الذي كان من الممكن الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر أو في الدخل الشامل الآخر خلال الفترة لو لم يتم إعادة تبويب هذه الأصول المالية.

١٣– **ملغاة.**

المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية

١٣أ- تكمل الإفصاحات الواردة في الفقرات من "١٣ب" إلى "١٣هـ" متطلبات الإفصاح الأخرى لهذا المعيار وهي مطلوبة لكافة الأدوات المالية المعترف بها التي تم مقاصتها وفقًا للفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥). وتنطبق هذه الإفصاحات أيضًا على الأدوات المالية المعترف بها الخاضعة لترتيبات تصفية حسابات رئيسية نافذة أو اتفاق مماثل بغض النظر عما إذا كان قد تم مقاصتها وفقًا للفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

١٣ب- تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الأثر أو التأثير المحتمل لترتيبات تصفية الحسابات على مركز المنشأة المالي. ويشمل هذا الأثر أو التأثير المحتمل لحقوق المقاصة المرافقة للأصول المالية والالتزامات المالية المعترف بها الخاصة بالمنشأة، والتي تقع ضمن نطاق الفقرة "١٣أ".

١٣ج- لتحقيق أهداف الفقرة "١٣ب" تفصح المنشأة في نهاية الفترة المالية عن المعلومات الكمية التالية بشكل منفصل للأصول المالية والالتزامات المالية المعترف بها والتي تقع ضمن نطاق الفقرة "١٣أ".

(أ) المبلغ الإجمالي لتلك الأصول والالتزامات المالية المعترف بها.

و (ب) المبالغ التي تم مقاصتها وفقًا للمعايير الواردة في الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) عن تحديد صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي.

و (ج) صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي.

و (د) المبالغ الخاضعة لترتيبات تصفية حسابات رئيسية نافذة أو اتفاق مماثل وغير المشمولة خلافًا لذلك في الفقرة "١٣ج (ب)" بما في ذلك:

(١) المبالغ المرتبطة بالأدوات المالية المعترف بها والتي لا تحقق بعض أو كافة معايير المقاصة الواردة في الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

و (٢) المبالغ المتعلقة بالضمانة الإضافية المالية (بما فيها الضمانة الإضافية النقدية).

و (هـ) صافي المبلغ بعد اقتطاع المبالغ الواردة في (د) من المبالغ الواردة في (ج).

ويتم عرض المعلومات المطلوبة في هذه الفقرة في صورة جداول بشكل منفصل عن الأصول المالية والالتزامات المالية، إلا إذا كانت هناك صورة أخرى أكثر ملاءمة.

١٣د- يكون إجمالي المبالغ المفصح عنها وفقًا للفقرة "١٣ج (د)" للأداة مقتصرًا على المبلغ الوارد في الفقرة "١٣ج (ج)" لتلك الأداة.

١٣هـ- تدرج المنشأة في الإفصاحات وصفًا لحقوق المقاصة المرافقة للأصول المالية والالتزامات المالية للمنشأة الخاضعة لترتيبات تصفية حسابات رئيسية نافذة أو اتفاق مماثل والمفصح عنها وفقًا للفقرة "١٣ج (د)" بما في ذلك طبيعة تلك الحقوق.

١٣و- إذا كانت المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من "١٣ب" إلى "١٣هـ" مفصحًا عنها في أكثر من إيضاح في القوائم المالية، فيجب على المنشأة الإشارة إليها مرجعيًا بين تلك الإيضاحات.

الضمانات

١٤- على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) الرصيد الدفتري للأصول المالية المرهونة كضمان للالتزامات أو الالتزامات المحتملة، بما في ذلك المبالغ التي أعيد تبويبها حسب الفقرة "٢٣,٢,٣(أ)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

و (ب) الأحكام والشروط المتعلقة بتقديمها كضمان.

١٥- عندما يكون لدى المنشأة ضمان (لأصول مالية أو غير مالية) ومسموح لها ببيع الضمان أو إعادة رهنه في حالة عدم وجود تقصير Default من جانب صاحب الضمان فإن عليها الإفصاح عما يلي:

(أ) القيمة العادلة للضمان المحتفظ به.

و (ب) القيمة العادلة لأي ضمان تم بيعه أو إعادة رهنه، وما إذا كان على المنشأة التزام بإعادته.

و (ج) الشروط والاحكام المتعلقة باستخدامها للضمان.

حساب مخصص خسائر الائتمان

١٦- **ملغاة.**

١٦أ- لا يتم خصم خسارة الاضمحلال من القيمة الدفترية للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٢,١,٤أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، كما يتعين ألا تقوم المنشأة بعرض خسارة الاضمحلال بشكل منفصل في قائمة المركز المالي كتخفيض للقيمة الدفترية للأصل المالي. ولكن تقوم المنشأة بالإفصاح عن خسارة الاضمحلال ضمن الإيضاحات بالقوائم المالية.

الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة

١٧- إذا أصدرت المنشأة أداة تحتوي على كل من التزام ومكون حقوق ملكية (راجع الفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)) وكان للأداة مشتقات ضمنية متعددة Multiple Embedded Derivatives تعتمد قيمتها على بعضها (مثل أداة مالية قابلة للتحويل ومحملة بحق إعادة الشراء Callable Convertible) فإن عليها الإفصاح عن وجود هذه الخصائص.

عدم الوفاء والإخلال بالشروط

١٨- على المنشأة الإفصاح عما يلي بالنسبة للقروض المستحقة الدفع المعترف بها في نهاية الفترة المالية:

(أ) تفاصيل أية حالات عدم وفاء خلال الفترة بالمبلغ الأصلي أو الفائدة أو احتياطي استهلاك القروض أو أحكام استهلاك القروض المستحقة.

و (ب) الرصيد الدفتري للقروض المستحقة التي لم يتم الوفاء بها في نهاية الفترة المالية.

و (ج) ما إذا تمت معالجة حالات عدم الوفاء أو أعيد التفاوض بشأن شروط القروض قبل اعتماد إصدار القوائم المالية.

١٩- إذا كانت هناك أثناء الفترة حالات إخلال بأحكام اتفاقية قرض باستثناء تلك الحالات المبينة في الفقرة "١٨" فإن على المنشأة الإفصاح عن نفس المعلومات حسبما تتطلب الفقرة "١٨" إذا سمحت حالات الإخلال هذه للمقرض طلب الإسراع في التسديد (ما لم يكن قد تمت معالجة حالات الإخلال أو أعيد التفاوض بشأن شروط القرض في تاريخ نهاية الفترة المالية أو قبله).

قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل

الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر

٢٠- على المنشأة الإفصاح عن البنود التالية للدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر إما في قائمة الدخل أو في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات:

(أ) صافي المكاسب أو صافي الخسائر من:

١- الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، مع عرض – بشكل منفصل – للأصول المالية أو الالتزامات المالية التي تم تخصيصها للقياس على هذا النحو عند الاعتراف الأولي أو لاحقاً

وفقًا للفقرة "١,٧,٦" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، وتلك الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي يجب قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) (مثل الالتزامات المالية التي ينطبق عليها تعريف المحتفظ بها للمتاجرة وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)). ويجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل عن مبلغ المكسب أو الخسارة التي تم الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر عن تلك التي يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر التي تنتج عن الالتزامات المالية التي تم تخصيصها للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

٢- ملغاة.

٣- ملغاة.

٤- ملغاة.

٥- الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

٦- الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

٧- الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية التي يتم تخصيها للقياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٥,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٨- الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٢,١,٤أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، مع عرض مبلغ المكسب أو الخسارة الذي تم الاعتراف به في الدخل الشامل الآخر خلال الفترة عن المبلغ الذي تم إعادة تبويبه عند الاستبعاد من الدفاتر من الدخل الشامل الآخر المتراكم إلى الأرباح أو الخسائر خلال الفترة.

(ب) إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (محسوبين باستخدام طريقة الفائدة الفعلية) وذلك بالنسبة للأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة أو التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٢,١,٤أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) (مع عرض تلك المبالغ بشكل منفصل)، أو الالتزامات المالية التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

(ج) الرسوم سواء دخلاً أم مصروفًا (باستثناء المبالغ التي تدخل في تحديد سعر الفائدة الفعلية) الناجمة عن:

١- الأصول المالية والالتزامات المالية التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و٢- نشاط أمناء الحفظ والأنشطة المشابهة الأخرى التي ينجم عنها الاحتفاظ بأصول أو استثمارها نيابة عن أفراد أو صناديق أو لوائح مزايا التقاعد والمؤسسات الأخرى.

(د) ملغاة.

(هـ) ملغاة.

٢٠أ- يجب على المنشأة تقديم تحليل بالمكسب أو الخسارة التي تم الاعتراف بها في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) والناتجة عن الاستبعاد من الدفاتر لأصول مالية يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة، مع عرض المكاسب أو الخسائر الناتجة عن الاستبعاد من الدفاتر لهذه الأصول المالية بشكل منفصل. ويجب أن يتضمن هذا الإفصاح أسباب الاستبعاد من الدفاتر لهذه الأصول المالية.

الإفصاحات الأخرى

السياسات المحاسبية

٢١- وفقًا للفقرة "١١٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية"، على المنشأة الإفصاح في ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن أساس (أوأسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية، والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والتي تكون لازمة لفهم القوائم المالية.

٢١أ-يجب على المنشأة تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات "٢١ب" إلى "٢٤و" على مخاطر التعرضات التي تقوم المنشأة بتغطيتها والتي تختار تطبيق محاسبة التغطية عنها. وتبين إيضاحات محاسبة التغطية المعلومات التالية:

(أ) استراتيجية إدارة المخاطر للمنشأة وكيفية تطبيقها لإدارة الخطر.

و(ب) كيف تؤثر أنشطة التغطية على مبلغ وتوقيت وعدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية.

و(ج) أثر محاسبة التغطية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير في حقوق الملكية للمنشأة.

٢١ب- يجب على المنشأة أن تعرض الإيضاحات المطلوبة في إيضاح واحد أو قسم مستقل في القوائم المالية. ومع ذلك، لا يتعين على المنشأة أن تعيد المعلومات التي قدمتها في مكان آخر، إذا تمت الإشارة في القوائم المالية إلى هذه المعلومات في قوائم أخرى، مثل تقرير للإدارة أو تقرير بالمخاطر، تكون متاحة لمستخدمي القوائم المالية بنفس الشروط والتوقيت الذي تكون القوائم المالية متاحة فيه. إذا لم يتم إضافة الإشارة المرجعية في القوائم المالية إلى هذه المعلومات، لا تعد هذه القوائم المالية كاملة.

٢١ج- عندما يكون مطلوبًا من المنشأة وفقًا للفقرات "٢٢أ" إلى "٢٤و" تقديم معلومات منفصلة على أساس نوع الخطر، يجب على المنشأة تحديد كل نوع خطر على أساس خطر التعرض الذي تقرر المنشأة تغطيته وتستخدم محاسبة التغطية له. ويجب تحديد أنواع الخطر بثبات في كل إيضاحات محاسبة التغطية.

٢١د- لتحقيق أهداف الفقرة "٢١أ"، يجب على المنشأة (باستثناء ما تم تحديده لاحقًا) أن تحدد مدى تفاصيل الإفصاح، ومدى التركيز الذي تعطيه للنواحي المختلفة من متطلبات الإفصاح، والمستوى المناسب لتجميع أو تفصيل المعلومات، وما إذا احتاج مستخدمي القوائم المالية لتفسيرات إضافية لتقييم المعلومات الكمية التي تم الإفصاح عنها. ومع ذلك، يجب على المنشأة استخدام نفس مستوى التجميع والتفصيل الذي تستخدمه لمتطلبات الإفصاح عن المعلومات ذات العلاقة بين هذا المعيار ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) "قياس القيمة العادلة".

محاسبة التغطية

٢٢- ملغاة.

٢٢أ- يجب على المنشأة توضيح استراتيجية إدارة الخطر لكل نوع من خطر التعرضات التي تقرر تغطيتها ولكل تطبيق لمحاسبة التغطية. يجب أن يمكن هذا التوضيح مستخدمي القوائم المالية من تقييم (على سبيل المثال):

(أ) كيف ينشأ كل خطر.

(ب) كيف تدير المنشأة كل خطر، بما في ذلك ما إذا كانت المنشأة تقوم بتغطية بند بكامله لجميع المخاطر أو تغطية مكون من مكونات الخطر (أو أكثر من مكون) لبند، ولماذا.

(ج) مدى خطر التعرضات التي تديرها المنشأة.

٢٢ب- لتحقيق أهداف الفقرة "٢٢أ"، يجب أن تتضمن المعلومات وصف لكل من (لا على سبيل الحصر):

(أ) أداة التغطية المستخدمة (وكيفية استخدامها) لتغطية خطر التعرضات.

و(ب) كيف تقوم المنشأة بتحديد العلاقة الاقتصادية بين البند المغطى وأداة التغطية لغرض تقييم فعالية التغطية.

و(ج) كيف تؤسس المنشأة نسبة التغطية وما هي المصادر التي ينشأ عنها عدم فعالية للتغطية.

٢٢ج- بالإضافة للإفصاح المطلوب في الفقرات "٢٢إ" و"٢٢ب"، عندما تخصص المنشأة مكون معين من مكونات الخطر كبند مغطى (انظر فقرة "٧,٣,٦" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧))، يجب تقديم معلومات نوعية أو كمية عن:

(أ) كيف تحدد المنشأة مكون الخطر التي تخصصه كبند مغطى (بما في ذلك وصف لطبيعة العلاقة بين مكون الخطر والبند ككل).

و(ب) كيف يتعلق مكون الخطر بالبند ككل (على سبيل المثال، يمثل تاريخيًا مكون الخطر المخصص ٨٠٪ من التغيرات في القيمة العادلة للبند ككل).

٢٣- **ملغاة.**

٢٣أ- فيما عدا الإعفاء الوراد في الفقرة "٢٣ج"، يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات كمية على مستوى نوع الخطر بحيث تسمح لمستخدمي القوائم المالية من تقييم الأحكام والشروط لأدوات التغطية وكيفية تأثيرها على مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

٢٣ب-لتحقيق أهداف الفقرة "٢٣أ"، يجب على المنشأة تقديم تحليل للإفصاح عن:

(أ) نمط توقيت القيمة الأسمية لأداة التغطية.

و(ب) متوسط السعر أو المعدل، إذا كان مناسبًا (على سبيل المثال، الأسعار الآجلة أو أسعار الممارسة، إلخ) لأداة التغطية.

٢٣ج- في الأحوال التي تقوم فيها المنشأة بإعادة ضبط (أي تتوقف ثم تبدأ من جديد) علاقات التغطية بشكل متكرر بسبب أن كلا من أداة التغطية والبند المغطى يتغيرا كثيرًا (أي أن المنشأة تستخدم آلية لا يتم فيها بقاء كلا من خطر التعرض وأداة التغطية المستخدمة لإدارة خطر التعرض على حالهما لمدة طويلة – مثل الحالة المبينة في الفقرة "ب ٢٤,٥,٦ (ب) من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، تكون المنشأة عندها:

(أ) معفاة من الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات "٢٣أ" و"٢٣ب".

(ب) مطالبة بالإفصاح عن:

١- معلومات عن الحد الأقصى لاستراتيجية إدارة الخطر فيما يتعلق بمثل هذه العلاقات للتغطية.

و٢- وصف لكيفية تحقيق استراتيجية إدارة الخطر باستخدام محاسبة التغطية وتخصيص هذه العلاقات للتغطية تحديدًا.

و٣- إشارة إلى مدى التكرارية التي يتم فيها إيقاف علاقات التغطية وبدأها من جديد، كجزء من آلية المنشأة فيما يتعلق بتلك العلاقات للتغطية.

٢٣د- يجب على المنشأة الإفصاح، لكل نوع خطر، عن وصف لمصادر عدم فعالية التغطية التي يتوقع أن تؤثر على علاقة التغطية خلال فترة التغطية.

٢٣هـ- إذا نشأت مصادر أخرى لعدم فعالية التغطية في علاقة تغطية، يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك المصادر لكل نوع خطر مع بيان عدم فعالية التغطية التي نتجت.

٢٣و- يجب أن تفصح المنشأة بالنسبة لتغطيات التدفقات النقدية عن وصف لأي معاملة متوقعة والتي تم استخدام محاسبة التغطية عنها في الفترة السابقة، والتي لم يعد هناك توقع لحدوثها.

٢٤- **ملغاة.**

٢٤أ- يجب أن تفصح المنشأة في هيئة جدول عن المبالغ التالية المتعلقة بالبنود التي تم تخصيصها كأدوات تغطية بشكل منفصل لكل نوع خطر ولكل نوع تغطية (تغطية القيمة العادلة، تغطية التدفقات النقدية، أو تغطية صافي الاستثمار في نشاط أجنبي):

(أ) القيمة الدفترية لأدوات التغطية (الأصول المالية منفصلة عن الالتزامات المالية).

و(ب) البند في قائمة المركز المالي الذي يتضمن أداة التغطية.

و(ج) التغير في القيمة العادلة لأداة التغطية المستخدمة كأساس للاعتراف بعدم فعالية التغطية خلال الفترة.

و(د) القيمة الأسمية (بما في ذلك الكميات مثل الأطنان أو الأمتار المربعة) لأدوات التغطية.

٢٤ب- يجب أن تفصح المنشأة في هيئة جدول عن المبالغ التالية المتعلقة بالبنود المغطاة بشكل منفصل لكل نوع خطر ولكل نوع تغطية:

(أ) بالنسبة لتغطيات القيمة العادلة:

١- القيمة الدفترية للبنود المغطاة التي تم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي (الأصول المالية منفصلة عن الالتزامات المالية).

و٢- المبلغ المتراكم لتعديلات تغطية القيمة العادلة على البند المغطى والذي تم إدراجه في القيمة الدفترية للبند المغطى الذي تم الاعتراف به في قائمة المركز المالي (الأصول المالية منفصلة عن الالتزامات المالية).

و٣- البند في قائمة المركز المالي الذي يتضمن البند المغطى.

و٤- التغير في القيمة للبند المغطى المستخدم كأساس للاعتراف بعدم فعالية التغطية خلال الفترة.

و٥- المبلغ المتراكم لتعديلات تغطية القيمة العادلة التي لازالت تظهر في قائمة المركز المالي لأي بنود مغطاة والتي تم التوقف عن تعديلها بمكاسب وخسائر التغطية وفقاً للفقرة "١٠,٥,٦" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

(ب) بالنسبة لتغطيات التدفقات النقدية وتغطيات صافي الاستثمار في نشاط أجنبي:

١- التغير في القيمة للبند المغطى المستخدم كأساس للاعتراف بعدم فعالية التغطية خلال الفترة (أي التغير في القيمة المستخدم لتحديد عدم فعالية التغطية الذي يتم الاعتراف به وفقاً للفقرة "١١,٥,٦(ج)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) بالنسبة لتغطيات التدفقات النقدية.

و٢- أرصدة احتياطي تغطية التدفقات النقدية واحتياطي ترجمة العملة الأجنبية لعمليات التغطية المستمرة التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للفقرتين "١١,٥,٦" و"١٣,٥,٦(أ)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

و٣- الأرصدة الباقية في احتياطي تغطية التدفقات النقدية واحتياطي ترجمة العملة الأجنبية لأي علاقات تغطية لم يعد المحاسبة عنها باستخدام محاسبة التغطية.

٢٤ج- يجب أن تفصح المنشأة في هيئة جدول عن المبالغ التالية بشكل منفصل لكل نوع خطر ولكل نوع تغطية:

(أ) بالنسبة لتغطيات القيمة العادلة:

١- عدم فعالية التغطية (أي الفرق بين مكاسب أو خسائر التغطية لأداة التغطية وللبند المغطى) الذي تم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر (أو في الدخل الشامل الآخر لتغطية أداة حقوق ملكية اختارت المنشأة أن تعرض التغيرات في قيمتها العادلة في الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة "٥,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

و٢- البند في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن عدم فعالية التغطية الذي تم الاعتراف به.

(ب) بالنسبة لتغطيات التدفقات النقدية وتغطيات صافي الاستثمار في نشاط أجنبي:

١- المكاسب والخسائر للفترة الحالية التي تم الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر.

و٢- عدم فعالية التغطية التي تم لاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر.

و٣- البند في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن عدم فعالية التغطية.

و٤- المبلغ الذي تم إعادة تبويبه من احتياطي تغطية التدفقات النقدية أو احتياطي ترجمة العملات الأجنبية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تسوية إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) (مع التفرقة بين المبالغ التي كان يتم استخدام محاسبة التغطية عنها سابقاً إلا أنه لم يعد من المتوقع حدوث التدفقات النقدية التي تم تغطيتها، وبين المبالغ التي تم تحويلها بسبب تأثير البند المغطى على الأرباح أو الخسائر.

و٥- البند في قائمة الدخل الشامل الذي يتضمن تسويات إعادة التبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)).

و٦-بالنسبة لتغطيات صافي المراكز، مكاسب وخسائر التغطية التي تم الاعتراف بها في بند منفصل في قائمة الدخل الشامل (راجع فقرة ٤,٦,٦ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

٢٤د- عندما يكون حجم علاقات التغطية التي ينطبق عليها الإعفاء الوارد في الفقرة "٢٣ج" غير معبر عن الأحجام الطبيعية خلال الفترة (أي أن الحجم في تاريخ القوائم المالية لا يعكس الأحجام خلال الفترة)، يجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن سبب الاعتقاد بأن الأحجام غير معبرة.

٢٤هـ- يجب على المنشأة أن تقدم تحليل لكل مكون من مكونات حقوق الملكية وتحليل الدخل الشامل الآخر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١)، آخذاً في الاعتبار :

(أ) التفرقة كحد أدنى بين المبالغ المتعلقة بالإيضاحات في الفقرة "٢٤ج ((ب) (١) و (ب) (٤))" وكذلك المبالغ التي تم المحاسبة عنها وفقاً للفقرة "١١,٥,٦ ((د) (١) و (د) (٣))" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

و(ب) التفرقة بين المبالغ المرتبطة بقيمة الزمن لعقود الخيار التي تغطي معاملات تتعلق ببنود مغطاة وبين المبالغ المرتبطة بقيمة الزمن لعقود خيار تتعلق ببنود مغطاة عندما تقوم المنشأة بالمحاسبة عن قيمة الزمن لعقد خيار وفقاً للفقرة ١٥,٥,٦ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

و(ج) التفرقة بين المبالغ المرتبطة بالعناصر الآجلة من العقود الآجلة وهوامش أساس العملة الأجنبية (foreign currency basis spreads) للأدوات المالية التي تغطي معاملات تتعلق ببنود مغطاة، وبين المبالغ المرتبطة بالعناصر الآجلة من العقود الآجلة وهوامش أساس العملة الأجنبية للأدوات المالية التي تغطي فترة زمنية تتعلق ببنود مغطاة، عندما تقوم المنشأة بالمحاسبة عن هذه المبالغ وفقاً للفقرة ١٦,٥,٦ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٢٤و- يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة في الفقرة "٢٤هـ" بشكل منفصل لكل نوع خطر. يمكن تقديم هذا التفصيل على مستوى الخطر في الإيضاحات بالقوائم المالية.

خيار تخصيص خطر تعرض ائتماني للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

٢٤ز- إذا قامت منشأة بتخصيص أداة مالية، أو جزء منها، للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بسبب استخدام مشتقة ائتمانية لإدارة خطر الائتمان لهذه الأداة المالية، يجب الإفصاح عن:

(أ) تسوية لكل من القيمة الأسمية والقيمة العادلة في أول وفي آخر الفترة بالنسبة لمشتقات الائتمان التي يتم استخدامها لإدارة خطر الائتمان لأدوات مالية تم تخصيصها للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقاً للفقرة "١,٧,٦" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

و(ب) المكسب أو الخسارة التي تم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر عند تخصيص الأداة المالية، أو جزء منها، للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقاً للفقرة "١,٧,٦" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

و(ج) القيمة العادلة التي تصبح الرصيد الدفتري وفقاً للفقرة "٤,٧,٥(ب)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) عند إيقاف قياس الأداة المالية، أو جزء منها، بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، وكذلك القيمة الأسمية أو أصل المبلغ المتعلق بها (باستثناء تقديم معلومات المقارنة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١)، لا يتعين على المنشأة الاستمرار في هذا الإفصاح في الفترات التالية).

القيمة العادلة

٢٥- باستثناء ما ورد في الفقرة "٢٩"، بالنسبة لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية (راجع الفقرة "٦") على المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك الفئة من الأصول والالتزامات بطريقة تسمح بمقارنتها مع رصيدها الدفتري.

٢٦- عند الإفصاح عن القيم العادلة على المنشأة تجميع الأصول المالية والالتزامات المالية في فئات، ولكن لا يجب أن تجرى المقاصة بينها إلا إلى المدى الذي يتم به عمل المقاصة بين أرصدتها الدفترية في قائمة المركز المالي.

٢٧- **ملغاة.**

٢٧أ- ملغاة.

٢٧ب- ملغاة.

٢٨- في بعض الحالات لا تعترف المنشأة بمكسب أو خسارة عند الاعتراف الأولى بالأصل المالي أو الالتزام المالي لأن القيمة العادلة ليست مؤيدة بسعر معلن في سوق نشط لأصل أو التزام مطابق (أي مدخل المستوى ١) وليست مستندة إلى أسلوب تقييم يستخدم فقط البيانات من أسواق ملحوظة (راجع الفقرة "ب ٢,١,٥أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)). وفي هذه الحالات، تفصح المنشأة حسب فئة الأصل المالي أو الالتزام المالي عن:

(أ) سياستها المحاسبية للاعتراف في الأرباح أو الخسائر بالفرق بين القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى وسعر المعاملة لتعكس التغيير في العوامل (بما فيها الوقت) الذي يأخذه المشاركون في الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام (راجع الفقرة "ب ٢,١,٥أ(ب)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

(ب) الفرق التراكمي الذي سيتم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر في بداية ونهاية الفترة وتحليل التغييرات في رصيد هذا الفرق.

(ج) سبب استنتاج المنشأة ان سعر المعاملة ليس أفضل دليل للقيمة العادلة، بما في ذلك وصف للدليل الذي يدعم القيمة العادلة.

٢٩- لا تطلب الإفصاحات عن القيمة العادلة:

(أ) عندما يكون المبلغ المسجل تقريبًا معقولاً للقيمة العادلة، على سبيل المثال للأدوات المالية مثل العملاء والموردين قصيرة الأجل.

أو (ب) ملغاة.

أو (ج) لعقد يحتوي على خاصية مشاركة تقديرية (اختيارية) (كما هو مبين في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧)) إذا كانت القيمة العادلة لهذه الخاصية لا يمكن قياسها بشكل موثوق به.

٣٠- في الحالات المبينة في الفقرة "٢٩(ج)" على المنشأة الإفصاح عن المعلومات لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ أحكامهم الخاصة بهم بشأن مدى الفروق الممكنة بين الرصيد الدفتري لهذه العقود وقيمتها العادلة، بما في ذلك:

(أ) حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لهذه الأدوات لأنـــه لا يمكـــن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به.

و(ب) وصف للأدوات المالية وأرصدتها الدفترية وإيضاح أسباب عدم إمكانية قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه.

و(ج) معلومات حول سوق الأدوات.

و(د) معلومات حول ما إذا كانت المنشأة تنوى التصرف في الأدوات المالية وكيفية ذلك.

و(هـ) إذا استبعدت من الدفاتر أدوات مالية لم يمكن في السابق قياس قيمتها العادلـــة بـــشكل يعتمد عليه، يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة ورصيدها الدفتري في وقت الاســـتبعاد من الدفاتر ومبلغ المكسب أو الخسارة المعترف بها.

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية

٣١- على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي القوائم المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة في تاريخ نهاية الفترة المالية.

٣٢- تركز الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات من "٣٣" إلى "٤٢" على المخاطر التي تنجم عن الأدوات المالية وكيف تمت إدارتها، وتشمل هذه المخاطر عادة – دون أن تكون مقتصرة على ذلك – مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق.

٣٢أ- إن تقديم إفصاحات نوعية في سياق الإفصاحات الكمية يساعد المستخدمين على ربط الإفصاحات ذات العلاقة وبالتالي تشكيل صورة كلية لطبيعة ونطاق المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية. كما أن التفاعل بين الإفصاحات النوعية والكمية من شأنه أن يسهم في الإفصاح عن المعلومات بطريقة تساعد المستخدمين بشكل أفضل على تقييم تعرض المنشأة للمخاطر.

الإفصاحات النوعية

٣٣- على المنشأة الإفصاح لكل نوع من المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

(أ) التعرض للمخاطر وكيف تنجم.

و(ب) أهداف وسياسات وأساليب إدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر.

و(ج) أية تغيرات في البند (أ) أو البند (ب) عن الفترة السابقة.

الإفصاحات الكمية

٣٤- على المنشأة الإفصاح لكل نوع من المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية عما يلي:

(أ) ملخص للبيانات الكمية حول تعرضها لتلك المخاطر في تاريخ نهاية الفترة المالية، ويجب أن يكون هذا الإفصاح بناءً على المعلومات المتوفرة داخليًا لموظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة (حسب التعريف الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم ((١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة")، على سبيل المثال مجلس الإدارة أو المسئول التنفيذي الرئيسي للمنشأة.

(ب) الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات من "٣٦" إلى "٤٢" إلى المدى الذي لم يرد في البند (أ).

(ج) حالات تركيز المخاطر إذا لم تكن ظاهرة من البند (أ) والبند (ب).

٣٥- إذا كانت البيانات الكمية التي تم الإفصاح عنها كما هي في تاريخ نهاية الفترة المالية لا توضح تعرض المنشأة للمخاطر خلال الفترة فإن على المنشأة تقديم مزيد من المعلومات لتوضيح مدى التعرض للمخاطر من قبل المنشأة.

٣٥أ- يجب على المنشأة تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات "٣٥و" إلى "٣٥ن" على الأدوات المالية التي تم تطبيق متطلبات الاضمحلال في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). ومع ذلك:

(أ) يتم تطبيق الفقرة "٣٥ي" على المدينين التجاريين، وأصول العقود مع العملاء ومدينو التأجير التي يتم الاعتراف بخسائر الائتمان المتوقعة على مدى العمر وفقًا للفقرة "١٥,٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، إذا تم تعديلها بينما كانت متأخرة لأكثر من ٣٠ يوم.

و(ب) لا تنطبق الفقرة "٣٥ك(ب) على مدينو التأجير.

٣٥ب- سوف تمكن الإيضاحات عن خطر الائتمان وفقًا للفقرات "٣٥و" إلى "٣٥ن" مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر خطر الائتمان على مبلغ وتوقيت وعدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية. لتحقيق هذا الهدف، سوف تقدم إيضاحات خطر الائتمان:

(أ) معلومات عن ممارسات المنشأة لإدارة خطر الائتمان وكيف يرتبط ذلك بالاعتراف وقياس خسائر الائتمان المتوقعة، بما في ذلك الأساليب والفروض والمعلومات المستخدمة لقياس خسائر الائتمان المتوقعة.

و(ب) معلومات كمية ونوعية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم المبالغ في القوائم المالية الناشئة عن خسائر الائتمان المتوقعة، بما في ذلك التغيرات في مبلغ خسائر الائتمان المتوقعة وأسباب هذه التغيرات.

و(ج) معلومات عن تعرض المنشأة لخطر الائتمان (أي خطر الائتمان المتأصل في الأصول المالية للمنشأة والارتباطات لمنح الائتمان) بما في ذلك تركزات خطر الائتمان الهامة.

٣٥ج- لا يجب على المنشأة تكرار المعلومات التي قدمتها في مكان آخر، بشرط أن يتم الإشارة في القوائم المالية إلى البيانات الأخرى، مثل تقارير الإدارة أو الخطر المتاحة لمستخدمي القوائم المالية بنفس الشروط التي تصدر بها القوائم المالية وفي نفس التوقيت. ولا تعد القوائم المالية كاملة إذا لم يتم الإشارة إلى تلك المعلومات.

٣٥د- لتحقيق أهداف الفقرة "٣٥ب"، يجب على المنشأة (إلا إذا تم استثناء ذلك) أن تأخذ في الاعتبار مدى تفاصيل الإفصاح، ومدى التركيز الذي تضعه على النواحي المختلفة لمتطلبات الإفصاح، ومستوي التجميع أو التفصيل، وما إذا كان مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى تفسيرات إضافية لتقييم المعلومات الكمية التي تم الإفصاح عنها.

٣٥هـ- إذا كانت الإيضاحات المقدمة وفقًا للفقرات "٣٥و" إلى "٣٥ن" غير كافية لتحقيق أهداف الفقرة "٣٥ب"، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الإضافية الضرورية التي تحقق هذه الأهداف.

ممارسات إدارة خطر الائتمان

٣٥و- يجب أن توضح المنشأة ممارسات إدارة خطر الائتمان وكيفية ارتباطها بالاعتراف وقياس خسائر الائتمان المتوقعة. ولتحقيق هذا الهدف، يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم وتقييم:

(أ) كيف تحدد المنشأة ما إذا ارتفع خطر الائتمان للأدوات المالية جوهريًا منذ الاعتراف الأولي، بما في ذلك:

١- الأدوات المالية التي اعتبرت ذات المخاطر الائتمانية المنخفضة وفقًا للفقرة "١٠,٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، بما في ذلك فئات الأدوات المالية التي ينطبق عليها ذلك.

و٢- إذا تم نقض الافتراض الوارد في الفقرة "١١,٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) بوجود زيادة جوهرية في خطر الائتمان من الاعتراف الأولي عندما يكون الأصل المالي متأخر لأكثر من ٣٠ يوم.

و(ب) تعريفات المنشأة للإخفاق، بما في ذلك أسباب اختيار هذه التعريفات.
و(ج) كيفية تجميع الأدوات إذا تم قياس خسائر الائتمان المتوقعة على أساس إجمالي.
و(د) كيف حددت المنشأة أن أصول مالية تعد مضمحلة ائتمانيًا.
و(هـ) سياسة المنشأة لإعدام الأصول، بما في ذلك المؤشرات بعدم وجود توقعات للاسترداد والمعلومات حول سياسة المنشأة بخصوص الأصول المالية التي تم إعدامها ولازالت تخضع لأنشطة متابعة التحصيل.
و(و) كيفية تطبيق متطلبات الفقرة "١٢,٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) على تعديل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية، بما في ذلك كيفية قيام المنشأة بما يلي:
١- تحديد ما إذا كان خطر الائتمان لأصل مالي قد تحسن بينما يتم قياس خسارة الاضمحلال على أساس المبلغ المساوي للخسارة الائتمانية المتوقعة على مدار العمر، وكان هذا التحسن إلى المدى الذي يعود بخسارة الاضمحلال إلى المبلغ المساوي للخسارة الائتمانية المتوقعة لمدة ١٢ شهر وفقًا للفقرة "٥,٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).
و٢- مراقبة مدى انطباق الضوابط في (١) على خسارة الاضمحلال للأصول المالية الذي يتم قياسه لاحقًا على أساس المبلغ المساوي للخسارة الائتمانية المتوقعة على مدار العمر وفقًا للفقرة "٣,٥,٥." من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٣٥ز- يجب أن توضح المنشأة المدخلات والفروض وأساليب التقديرات المستخدمة لتطبيق المتطلبات الواردة في القسم (٥,٥) من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). ويجب أن تفصح المنشأة عما يلي لتحقيق هذا الهدف:
(أ) أسس المدخلات والفروض وأساليب التقديرات المستخدمة:
١- لقياس خسائر الائتمان المتوقعة لمدة ١٢ شهر ولمدة العمر.
و٢- لتحديد ما إذا زاد خطر الائتمان لأصول مالية جوهريًا منذ الاعتراف الأولي.
و٣- لتحديد ما إذا أصبح الأصل المالي مضمحل ائتمانيًا.
و (ب) كيف تم دمج معلومات ذات نظرة مستقبلية عند تحديد خسائر الائتمان المتوقعة، بما في ذلك استخدام معلومات الاقتصاد الكلي.
و(ج) التغير في أساليب التقدير أو الفروض الهامة خلال الفترة وأسباب هذه التغيرات.

المعلومات الكمية والنوعية حول المبالغ الناشئة عن خسائر الائتمان المتوقعة

٣٥ح- حتى توضح المنشأة التغيرات في خسارة الاضمحلال وأسباب هذه التغيرات، يجب على المنشأة تقديم تسوية بين الرصيد الافتتاحي ورصيد أخر الفترة لخسارة الاضمحلال على مستوى فئة الأداة المالية، وذلك في جدول يوضح بشكل منفصل التغيرات التالية خلال الفترة:

(أ) خسارة الاضمحلال التي يتم قياسها على أساس مبلغ الخسارة الائتمانية المتوقعة لمدة ١٢ شهر.

و(ب) خسارة الاضمحلال التي يتم قياسها على أساس مبلغ الخسارة الائتمانية المتوقعة لمدة العمر، لكل من:

١- الأدوات المالية التي زاد لها خطر الائتمان جوهريًا منذ الاعتراف الأولي، ولكنها لم تصبح أصول مالية مضمحلة ائتمانيًا.

و٢- الأصول المالية المضمحلة ائتمانيًا في تاريخ القوائم المالية (ولكنها ليست أصول مالية مضمحلة عند شرائها أو إنشائها).

و٣- المدينون التجاريون وأصول العقود مع العملاء ومدينو التأجير التي تم قياس خسارة الاضمحلال لها وفقًا للفقرة "١٥,٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

و(ج) الأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها. بالإضافة إلى التسوية، يجب على المنشأة الإفصاح عن إجمالي المبلغ غير المخصوم للخسائر الائتمانية المتوقعة عند الاعتراف الأولي للأصول المالية التي تم الاعتراف بها أوليًا خلال الفترة.

٣٥ط- لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم التغيرات في خسارة الاضمحلال التي يتم الإفصاح عنها وفقًا للفقرة "٣٥ح"، يجب على المنشأة توضيح كيفية تأثير التغيرات الهامة في إجمالي مبلغ الرصيد الدفتري للأدوات المالية خلال الفترة على التغيرات في خسارة الاضمحلال. ويجب تقديم هذه المعلومات بشكل منفصل للأدوات المالية التي تمثل خسارة الاضمحلال كما هو مبين في الفقرات "٣٥ح (أ)-(ج)" وأن تتضمن المعلومات الكمية والنوعية ذات العلاقة. ومن أمثلة التغيرات في إجمالي مبلغ الرصيد الدفتري للأدوات المالية التي تؤثر على خسارة الاضمحلال:

(أ) التغيرات الناتجة عن إنشاء أو شراء أدوات مالية خلال الفترة.

و(ب) التعديلات على التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية التي لا ينتج عنها الاستبعاد من الدفاتر لتلك الأصول المالية وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

و(ج) التغيرات الناتجة عن الاستبعاد من الدفاتر للأدوات المالية (بما في ذلك تلك التي تم إعدامها) خلال الفترة.

و(د) التغيرات الناتجة عما إذا كانت خسارة الاضمحلال محسوبة على أساس الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدة ١٢ شهر أو لمدى العمر.

٣٥ي- لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة وأثر تعديلات التدفقات النقدية التعاقدية على الأصول المالية التي لم ينتج عنها الاستبعاد من الدفاتر وأثر تلك التعديلات على قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) التكلفة المستهلكة قبل التعديل وصافي المكسب أو الخسارة من التعديل التي تم الاعتراف بها للأصول المالية التي تم تعديل تدفقاتها النقدية التعاقدية خلال الفترة في الوقت الذي فيه يتم قياس خسارة الاضمحلال بمبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدى العمر.

و(ب) إجمالي الرصيد الدفتري للأصول المالية في نهاية الفترة التي تم تعديلها منذ الاعتراف الأولي في الوقت الذي يتم فيه قياس خسارة الاضمحلال بمبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدى العمر والذي تغير قياس خسارة الاضمحلال لتصبح بمبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدة ١٢ شهر.

٣٥ك- لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر الضمانات والتحسينات الائتمانية الأخرى على المبالغ الناشئة من الخسائر الائتمانية المتوقعة، يجب على المنشأة أن تفصح لكل فئة من فئات الأدوات المالية عن:

(أ) المبلغ الذي يمثل الحد الأقصى للتعرض لخطر الائتمان في نهاية الفترة دون الأخذ في الاعتبار أي ضمانات أو تحسينات ائتمانية (مثل اتفاقيات عمل المقاصة والتي لا تستوفي شروط عمل المقاصة وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

(ب) وصف ملخص للضمانات المحتفظ بها والتحسينات الائتمانية الأخرى، بما في ذلك:

١- وصف طبيعة وجودة الضمان المحتفظ به.

و٢- توضيح أي تغيرات هامة على جودة الضمان أو التحسينات الائتمانية كنتيجة لتلف الضمان أو لتغيير سياسات الضمانات بالمنشأة خلال الفترة.

و٣- معلومات حول الأدوات المالية التي لم تعترف المنشأة لها بمخصص خسارة بسبب الضمان.

(ج) معلومات كمية عن الضمانات المحتفظ بها والتحسينات الائتمانية الأخرى (مثل مدى الخطر الائتماني الذي تغطيه الضمانات والتحسينات الائتمانية) للأصول المالية المضمحلة ائتمانية في تاريخ القوائم المالية.

٣٥ل- يجب أن تفصح المنشأة عن المبلغ التعاقدي القائم للأصول المالية التي تم إعدامها خلال الفترة ولازالت تخضع لإجراءات التنفيذ عليها.

التعرض لخطر الائتمان

٣٥م- لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقدير تعرض المنشأة لخطر الائتمان وفهم تركزات خطر الائتمان الهامة، يجب على المنشأة أن تفصح لكل درجة مخاطر ائتمانية عن إجمالي الرصيد الدفتري للأصول المالية والتعرض لخطر الائتمان الناتج من ارتباطات الإقراض وعقود الضمانات المالية. ويجب تقديم هذه المعلومات مفصلة للأدوات المالية:

(أ) التي يتم قياس خسارة الاضمحلال على أساس مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدة ١٢ شهر.

و(ب) التي يتم قياس خسارة الاضمحلال على أساس مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة لمدي العمر والتي تمثل:

١- أدوات مالية زاد خطر الائتمان لها جوهريًا منذ الاعتراف الأولي ولكن لم تصبح أصول مالية مضمحلة ائتمانيًا.

و٢- أصول مالية مضمحلة ائتمانيًا في تاريخ القوائم المالية (ولكنها ليست مشتراه أو تم إنشائها مضمحلة ائتمانيًا).

و٣- مدينون تجاريون أو أصول عقود مع عملاء أو مدينو تأجير والتي يتم قياس خسارة الاضمحلال لها وفقًا للفقرة "١٥,٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

و(ج) التي تم شرائها أو إنشائها مضمحلة ائتمانيًا.

٣٥ن- بالنسبة للمدينين التجاريين وأصول العقود مع العملاء ومدينو التأجير والتي يتم قياس خسارة الاضمحلال لها وفقًا للفقرة "١٥,٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، يجوز تقديم المعلومات المطلوبة وفقًا للفقرة "٣٥م" على أساس مصفوفة المخصصات (راجع الفقرة "ب٣٥,٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

خطر الائتمان

٣٦- على المنشأة الإفصاح لكل فئة من فئات الأدوات المالية التي تقع في نطاق هذا المعيار ولكن لا ينطبق عليها متطلبات الاضمحلال وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧):

(أ) المبلغ الذي يمثل أقصى درجة تعرض لمخاطر الائتمان في تاريخ نهاية الفترة المالية بدون الأخذ في الاعتبار أي ضمانات محتفظ بها أو تحسينات الائتمان الأخرى (على سبيل المثال اتفاقيات عمل المقاصة والتي لا تستوفي شروط عمل المقاصة طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)). وهذا الإفصاح غير مطلوب للأدوات المالية التي يبلغ رصيدها الدفتري أقصى حد للتعرض لمخاطر الائتمان.

(ب) وصف البنود المحتفظ بها كضمان وتحسينات الائتمان الأخرى، وأثرها المالي (مثلاً تحديد مدى إسهام الضمان وتحسينات الائتمان الأخرى في التخفيف من مخاطر الائتمان) فيما يتعلق بالمبلغ الذي يعد أفضل تمثيل لأقصى تعرض لخطر الائتمان (سواء تم الإفصاح عنه وفقًا للفقرة (أ) أو كان يمثل الرصيد الدفتري للأداة المالية).

(ج) ملغاة.

(د) ملغاة.

الأصول المالية التي انقضى استحقاقها أو اضمحلت قيمتها

٣٧- **ملغاة.**

الضمانات وتحسينات الائتمان الأخرى التي تم الحصول عليها

٣٨- عندما تحصل المنشأة على أصول مالية أو غير مالية خلال فترة الاستحواذ على البنود التي تحتفظ بها كضمانات أو اللجوء إلى تحسينات الائتمان الأخرى (على سبيل المثال الكفالات)، وكانت هذه الأصول تفي بشروط الاعتراف في المعايير الأخرى فإن على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) طبيعة الأصول التي تم الاستحواذ عليها وأرصدتها الدفترية.

و(ب) عندما لا تكون الأصول قابلة للتحويل بسهولة للنقد، الإفصاح عن سياسة المنشأة الخاصة بالتصرف في هذه الأصول أو باستخدامها في عملياتها.

خطر السيولة

٣٩- على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) تحليل بتواريخ استحقاق الالتزامات المالية غير المشتقات (بما في ذلك عقود الضمانات المالية المصدرة) يبين تواريخ الاستحقاق التعاقدية المتبقية.

و(ب) الإفصاح عن تحليل بتواريخ استحقاق الالتزامات المالية المشتقة على أن يتضمن التحليل تواريخ الاستحقاق التعاقدية المتبقية والتي تعد فيها هذه التواريخ هامة لفهم توقيت التدفقات النقدية (راجع الفقرة "ب١١ب ").

و(ج) وصف لكيفية إدارة المنشآت لمخاطر السيولة المتأصلة في البندين (أ) و(ب).

خطر السوق

تحليل الحساسية

٤٠- على المنشأة الإفصاح عما يلي ما لم تكن تخضع للفقرة "٤١":

(أ) تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تتعرض لها المنشأة خلال الفترة المالية وبيان كيف أن الربح أو الخسارة وحقوق الملكية كانت ستتأثر بسبب التغيرات في المخاطر ذات العلاقة المتغيرة التي كانت محتملة بشكل معقول في ذلك التاريخ.

و(ب) الأساليب والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية.

و(ج) التغيرات عن الفترة السابقة في الأساليب والافتراضات المستخدمة، وأسباب هذه التغيرات.

٤١- إذا قامت المنشأة بإعداد تحليل الحساسية مثل القيمة المعرضة للمخاطر والتي تعكس الاعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطر (على سبيل المثال أسعار الفائدة وأسعار الصرف) واستخدامه لإدارة المخاطر المالية فإنه يمكنها استخدام تحليل الحساسية هذا بدلاً من التحليل المحدد في الفقرة "٤٠"، وعلى المنشأة كذلك الإفصاح عما يلي:

(أ) إيضاح للأسلوب المستخدم في إعداد تحليل الحساسية هذا وللمؤشرات الرئيسية والافتراضات التي ترتكز عليها البيانات المقدمة.

و(ب) إيضاح لهدف الأسلوب المستخدم ومحددات المعلومات التي لا تعكس بشكل كامل القيمة العادلة للأصول والالتزامات ذات العلاقة.

إفصاحات مخاطر السوق الأخرى

٤٢- عندما تكون تحليلات الحساسية التي تم الإفصاح عنها طبقًا للفقرة "٤٠" أو الفقرة "٤١" لا تمثل المخاطر المتأصلة في الأداة المالية (على سبيل المثال لأن التعرض في نهاية السنة لا يعكس التعرض خلال السنة) فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة وسبب اعتقادها أن تحليلات الحساسية لا تمثل هذه المخاطرة.

تحويلات الأصول المالية

٤٢أ- إن متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرتين "٤٢ب" و"٤٢ج" والمتعلقة بتحويلات الاصول المالية تأتى مكملة لمتطلبات الإفصاح الأخرى في هذا المعيار. وتعرض المنشأة الإفصاحات التي تقتضيها الفقرتين "٤٢ب"، "٤٢ج" في إيضاح واحد ضمن القوائم المالية. كما تقدم المنشأة الإفصاحات المطلوبة لجميع الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من الدفاتر ولأي تدخل مستمر في أي أصل محول قائم في تاريخ إعداد القوائم بغض النظر عن الوقت الذي حصلت فيه معاملة التحويل ذات العلاقة. ولأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح في تلك الفقرات، تحول المنشأة جميع أو بعض الأصول المالية (الأصول المالية المحولة) إذا، وفقط إذا:

(أ) قامت بنقل الحقوق التعاقدية لاستلام التدفقات النقدية لذلك الأصل المالي.

أو(ب) احتفظت بالحقوق التعاقدية لاستلام التدفقات النقدية لذلك الأصل المالي، لكنها تكبدت التزامًا تعاقديًا بدفع التدفقات النقدية لواحد أو أكثر من المستلمين في ترتيب معين.

٤٢ب-تفصح المنشأة عن المعلومات التي تساعد مستخدمي قوائمها المالية:

(أ) فهم العلاقة بين الاصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من الدفاتر بكاملها والالتزامات ذات العلاقة.

(ب) تقييم طبيعة التدخل المستمر للمنشأة في الاصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر والمخاطر المرتبطة بهذا التدخل.

٤٢ج- لأغراض تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرتين "٤٢هـ" و"٤٢ح"، يكون للمنشأة تدخل مستمر في أصل مالي محول إذا –كجزء من التحويل – احتفظت المنشأة بأي من الحقوق والالتزامات التعاقدية المتأصلة في الأصل المالي المحول أو حصلت على أي

حقوق أو التزامات تعاقدية جديدة متعلقة بالأصل المالي المحـول. ولأغـراض تطبيـق متطلبات الإفصاح في الفقرتين "٤٢هـ" و"٤٢ح"، لا يشكل أي مما يلي تدخل مستمر:

(أ) الإقرارات والضمانات العادية المتعلقة بالتحويل الصوري ومفاهيم مدى المعقوليـة وحسن النية والتعاملات العادلة التي يمكن أن تبطـل أي عمليـة تحويـل نتيجـة إجراء قانوني.

أو(ب) العقود المستقبلية والخيارات والعقود الأخرى لإعادة شراء الأصل المالي المحـول الذي يكون سعر عقده (أو سعر الممارسة) هو القيمة العادلة للأصل المالي المحول.

أو(ج) ترتيب معين تحتفظ المنشأة بموجبه بالحقوق التعاقديـة لاسـتلام التـدفقات النقديـة للأصل المالي لكنها تتحمل التزامًا تعاقديًا بدفع التدفقات النقدية لواحـدة أو أكثـر من المنشآت واستيفاء الشروط المنصوص عليها فـي الفقـرة "٥,٢,٣ (أ) – (ج) " من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من الدفاتر بكاملها

٤٢د- يمكن أن تحول المنشأة الأصول المالية بطريقة يكون فيها بعض أو جميع الأصول المحولة غير مؤهلة للاستبعاد من الدفاتر. ومن أجل تحقيق الأهداف المبينة في الفقرة "٤٢ب (أ) "، ينبغي أن تفصح المنشأة عما يلي في كل تاريخ قوائم مالية عن كل صنف من الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها من الدفاتر بكاملها.

(أ) طبيعة الاصول المحولة.

(ب) طبيعة مخاطر ومكافآت الملكية التي تتعرض لها المنشأة.

(ج) وصف طبيعة العلاقة بين الأصول المحولة والالتزامات ذات العلاقة بمـا فـي ذلـك القيود الناتجة عن التحويل على استخدام الأصول المحولة من قبل المنشأة.

(د) عندما يكون للطرف المقابل (الأطراف المقابلة) في الالتزامات ذات العلاقة حـق فـي المطالبة بالأصول المحولة فقط، جدول يبين القيمة العادلة للأصول المحولة والقيمـة العادلة للالتزامات ذات العلاقة والمركز الصافي (الفرق بين القيمة العادلة للأصـول المحولة والالتزامات ذات العلاقة).

(هـ) عندما تستمر المنشأة في الاعتراف بجميع الأصـول المحولـة، الأرصـدة الدفتريـة للأصول المحولة والالتزامات ذات العلاقة.

(و) عندما تستمر المنشأة في الاعتراف بالأصول بمقدار تدخلها المستمر (راجع الفقرتين "٦,٢,٣(ج)(٢) " و"١٦,٢,٣" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧))، إجمالي الرصيد الدفتري والرصيد الدفتري للالتزامات ذات العلاقة.

الأصول المالية المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر بكاملها

٤٢هـ- من أجل تحقيق الأهداف المبينة في الفقرة "٤٢ب (ب)"، عندما تستبعد المنشأة من الدفاتر الأصول المالية المحولة بكاملها (راجع الفقرة "٦,٢,٣(أ)" و"٦,٢,٣(ج)(١)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)) لكن يبقى لها تدخل مستمر فيها، فينبغي أن تفصح كحد أدنى عما يلي لكل نوع من التدخل المستمر في تاريخ قائمة المركز المالي:

(أ) الرصيد الدفتري للأصول والالتزامات التي يعترف بها في قائمة المركز المالي للمنشأة والذي يمثل المقابل المادي لمدى التدخل المستمر للمنشأة في الأصول المالية التي استبعدت من الدفاتر والبنود التي تم الاعتراف ضمنها بالرصيد النقدي لتلك الأصول والالتزامات.

(ب) القيمة العادلة للأصول والالتزامات التي تمثل التدخل المستمر للمنشأة في الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر.

(ج) المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل أقصى حد لتعرض المنشأة للخسارة من تدخلها المستمر في الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر، ومعلومات تبين كيفية تحديد أقصى حد لتعرض المنشأة للخسارة.

(د) التدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة التي تطلب أو يمكن أن تطلب لإعادة شراء الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر (مثل سعر التنفيذ في اتفاقية خيار) أو المبالغ الأخرى واجبة الدفع إلى الجهة المحول لها فيما يخص الأصول المحولة. وإذا كان التدفق النقدي الخارج متغيرًا، فإن المبلغ المفصح عنه ينبغي أن يستند إلى الشروط القائمة في كل تاريخ مركز مالي.

(هـ) تحليل الاستحقاق للتدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة التي تطلب أو يمكن أن تطلب لإعادة شراء الاصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر أو المبالغ الأخرى واجبة الدفع إلى الجهة المحول لها فيما يخص الاصول المحولة، مبيناً الاستحقاقات التعاقدية المتبقية للتدخل المستمر للمنشأة.

(و) معلومات نوعية توضح وتدعم الإفصاحات الكمية المطلوبة في (أ) –(هـ) من هذه الفقرة.

٤٢و- يمكن أن تجمع المنشأة المعلومات التي تقتضيها الفقرة "٤٢هـ" فيما يخص أصل محدد إذا كان لدى المنشأة أكثر من نوع واحد من التدخل المستمر في ذلك الأصل المالي الذي تم استبعاده من الدفاتر وتقوم بالتقرير عنه ضمن نوع واحد من التدخل المستمر.

٤٢ز- بالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن تفصح المنشأة عما يلي بالنسبة لكل نوع من أنواع التدخل المستمر:

(أ) المكاسب أو الخسارة المعترف بها في تاريخ تحويل الأصول.

(ب) الدخل والمصروفات المعترف بها خلال الفترة وكذلك وبشكل تراكمي من التدخل المستمر للمنشأة في الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر (مثل تغيرات القيمة العادلة في المشتقات).

(ج) إذا لم يتم توزيع المبلغ الإجمالي للمتحصلات من نشاط التحويل (المؤهل للاستبعاد من الدفاتر) خلال الفترة بشكل متساوي طوال الفترة (مثلاً إذا حصلت نسبة كبيرة من إجمالي نشاط التحويل في آخر أيام الفترة):

١- عندما يحدث نشاط التحويل الأكبر خلال الفترة (مثلاً آخر خمس أيام قبل نهاية الفترة المالية).

و٢- المبلغ (المكاسب أو الخسائر ذات العلاقة) المعترف به من نشاط التحويل في ذلك الجزء من الفترة.

و٣- المبلغ الإجمالي للمتحصلات من نشاط التحويل في ذلك الجزء من الفترة.

وينبغي أن تقدم المنشأة هذه المعلومات لكل فترة يعرض لها قائمة الدخل الشامل.

معلومات إضافية

٤٢ح- ينبغي أن تفصح المنشأة عن أي معلومات إضافية تراها ضرورية لتحقيق اهداف الإفصاح المنصوص عليها في الفقرة "٤٢ب".

٤٢ط- يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية في بداية الفترة التي يتم تطبيق فيها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) لأول مرة:

(أ) مجموعة القياس الأصلية والرصيد الدفتري وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

و(ب) مجموعة القياس الجديدة والرصيد الدفتري وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

و(ج) مبلغ أي أصول مالية أو التزامات مالية في قائمة المركز المالي كان قد تم تخصيصها سابقًا للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، ولم تعد مخصصة كذلك، مع التفرقة بين تلك التي يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) إعادة تبويبها وتلك التي قررت المنشأة اختياريًا إعادة تبويبها في تاريخ التطبيق الأولي.

٤٢ي- يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات النوعية التالية في الفترة التي يتم فيها تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) لأول مرة، بحيث تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم:

(أ) كيف طبقت المنشأة متطلبات التبويب وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) على الأصول المالية التي تغير تبويبها نتيجة لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

و(ب) أسباب أي تخصيص أو إلغاء تخصيص أصول مالية أو التزامات مالية للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر في تاريخ التطبيق الأولي.

٤٢ك- يجب على المنشأة أن تفصح عن الإيضاحات المطلوبة وفقًا للفقرات "٤٢ل" إلى "٤٢س" من هذا المعيار كما هو مطلوب وفقًا للفقرة "١٥,٢,٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، وذلك في الفترة التي يتم فيها تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) لأول مرة.

٤٢ل- يجب على المنشأة أن تفصح عن التغيرات في تبويب الأصول المالية والالتزامات المالية في تاريخ التطبيق الأولي، عندما يكون مطلوبًا وفقًا للفقرة "٤٢ك"، وعلى أن تعرض بشكل منفصل:

(أ) التغيرات في الأرصدة الدفترية على أساس مجموعات القياس وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) (أي التغيرات التي لم تنتج من تغيير صفة القياس عند الانتقال إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

و(ب) التغيرات في الأرصدة الدفترية التي نتجت من تغيير صفة القياس عند الانتقال إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

لا يجب الاستمرار في تقديم هذا الإفصاح بعد الفترة المالية السنوية التي تطبق فيها المنشأة أوليًا متطلبات التبويب والقياس للأصول المالية في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٤٢م- يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي بالنسبة للأصول المالية والالتزامات المالية التي تم إعادة تبويبها بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة، وللأصول المالية التي تم إعادة تبويبها خارج فئة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بحيث يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، كنتيجة للانتقال إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، عندما يكون ذلك مطلوبًا وفقًا للفقرة "٤٢ك":

(أ) القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية في نهاية الفترة.

و(ب) مكسب أو خسارة القيمة العادلة التي كان سيتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر أو الدخل الشامل الآخر خلال الفترة لو لم يتم إعادة تبويب الأصول المالية والالتزامات المالية.

لا يجب الاستمرار في تقديم هذا الإفصاح بعد الفترة المالية السنوية التي تطبق فيها المنشأة أوليًا متطلبات التبويب والقياس للأصول المالية في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٤٢ن- يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي بالنسبة للأصول المالية والالتزامات المالية التي تم إعادة تبويبها خارج فئة القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر كنتيجة للانتقال إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، عندما يكون ذلك مطلوبًا وفقًا للفقرة "٤٢ك":

(أ) معدل الفائدة الفعلي الذي تم تحديده في تاريخ التطبيق الأولي.

و(ب) إيراد أو مصروف الفائدة الذي تم الاعتراف به.

إذا قامت المنشأة بمعالجة القيمة العادلة لأصل مالي أو التزام مالي على أنها إجمالي الرصيد الدفتري الجديد في تاريخ التطبيق الأولي (راجع الفقرة "١١,٢,٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧))، يجب أن يتم تقديم هذا الإفصاح في كل فترة إلى أن يتم الاستبعاد من الدفاتر. بخلاف ذلك، لا يجب الاستمرار في تقديم هذا الإفصاح بعد الفترة المالية السنوية التي تطبق فيها المنشأة أوليًا متطلبات التبويب والقياس للأصول المالية في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٤٢س- عندما تقدم المنشأة الإفصاحات المبينة في الفقرات "٤٢ك" إلى "٤٢ن"، يجب أن تسمح هذه الإفصاحات والإفصاحات في الفقرة "٢٥" من هذا المعيار بتسوية:

(أ) مجموعات القياس المعروضة وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

و(ب) فئة الأداة المالية في تاريخ التطبيق الأولي.

٤٢ع- يجب على المنشأة في تاريخ التطبيق الأولي للقسم ٥,٥ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) أن تقوم بتقديم إفصاح يسمح بتسوية مخصصات الاضمحلال وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) والمخصصات وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) مع الرصيد الافتتاحي لخسارة الاضمحلال التي يتم تحديدها وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). بالنسبة للأصول المالية، ويجب أن يقدم هذا الإفصاح على مستوى مجموعات القياس للأصول المالية وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) ووفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، وأن يبين بشكل منفصل أثر التغيرات في مجموعات القياس على خسارة الاضمحلال في هذا التاريخ.

٤٢ف- لا يجب على المنشأة في الفترة التي يتم التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) أن تقوم بالإفصاح عن مبالغ البنود التي كان سيتم عرضها وفقًا لمتطلبات التبويب والقياس (بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بالقياس بالتكلفة المستهلكة للأصول المالية والاضمحلال في القسم "٥,٤" والقسم "٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)) في:

(أ) معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) للفترات السابقة.

و(ب) معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) للفترة الحالية.

٤٢ص- وفقًا للفقرة "٤,٢,٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، إذا كان من غير العملي (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري (٥)) للمنشأة في تاريخ التطبيق الأولي أن تقيم العنصر المُعدل للقيمة الزمنية للنقود وفقًا للفقرات "ب٤,١,٩ب" إلى "ب٤,١,٩د" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) على أساس الحقائق والظروف التي وُجدت عند الاعتراف الأولي للأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تقيم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي وجدت عند الاعتراف الأولي للأصل المالي دون الأخذ في الحسبان المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود الواردة في الفقرات "ب٤,١,٩ب" إلى "ب٤,١,٩د" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). يجب على المنشأة الإفصاح عن الرصيد الدفتري في تاريخ القوائم المالية للأصول المالية التي تم تقييم خصائص التدفقات النقدية لها على أساس الحقائق والظروف التي وُجدت عند الاعتراف الأولي للأصل المالي دون الأخذ في الحسبان المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود الواردة في الفقرات "ب٤,١,٩ب" إلى "ب٤,١,٩د" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) إلى أن يتم الاستبعاد من الدفاتر لتلك الأصول المالية.

٤٢ق- وفقًا للفقرة "٥,٢,٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، إذا كان من غير العملي (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري (٥)) للمنشأة في تاريخ التطبيق الأولي أن تقيم ما إذا كانت القيمة العادلة لخاصية السداد المعجل ضئيلة وفقًا للفقرة "ب١٢,١,٤(ج)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) على أساس الحقائق والظروف التي وجدت عند الاعتراف الأولي للأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تقيم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي وجدت في تاريخ الاعتراف الأولي للأصل المالي دون الأخذ في الحسبان الاستثناء الخاص بخاصية السداد المعجل الوارد في الفقرة "ب١٢,١,٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). يجب على المنشأة الإفصاح عن الرصيد الدفتري للأصول المالية التي تم تقييم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي وجدت في تاريخ الاعتراف الأولي للأصل المالي دون الأخذ في الحسبان الاستثناء الخاص بخاصية السداد المعجل الوارد في الفقرة "ب ١٢,١,٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) إلى أن يتم الاستبعاد من الدفاتر لتلك الأصول المالية.

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

٤٣- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) الصادر في ٢٠١٦ ويسري تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية" في نفس التوقيت. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

٤٤- عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، يتم تطبيق القواعد الانتقالية وفقًا للقسم ٧ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

ملحق (أ)

تعريفات

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) ويعتبر جزءًا لا يتجزأ منه.

خطر الائتمان (Credit risk)	خطر أن يؤدي أحد أطراف أداة مالية إلى خسارة مالية للطرف الأخر عن طريق الإخفاق في الوفاء بالتزامه.
درجات الجدارة الائتمانية (Credit risk rating grades)	معدل خطر الائتمان استنادًا إلى خطر وقوع إخفاق للأداة المالية.
خطر العملة (Currency risk)	خطر تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
خطر سعر الفائدة (Interest rate risk)	خطر تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الفائدة السوقية.
خطر السيولة (Liquidity risk)	خطر أن تواجه المنشأة صعوبة في مقابلة التزاماتها المتعلقة بالتزامات مالية التي يتم تسويتها بتقديم نقدية أو أصل مالي آخر.
القروض الدائنة (Loans payable)	التزامات مالية، بخلاف الدائنون التجاريون قصيرة الأجل بشروط تجارية عادية.
خطر السوق (Market risk)	خطر تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق.
خطر السعر (Price risk)	خطر تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بخلاف تلك المخاطر الناشئة عن خطر سعر الفائدة أو خطر العملة)، سواء كانت تلك التغيرات بسبب عوامل محددة للأداة المالية أو للمصدر، أو بسبب عوامل تؤثر على جميع الأدوات المالية المشابهة التي يتم المتاجرة فيها بالسوق.
تأخر السداد (Past due)	يعتبر الأصل المالي متأخر عندما يخفق الطرف المقابل لأداء السداد عندما يستحق تعاقديًا.

المصطلحات التالية تم تعريفها في الفقرة "١١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)، والفقرة "٩" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)، والملحق (أ) لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) أو الملحق (أ) لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)، ويتم استخدامها في هذا المعيار بالمعاني التي وردت في معايير المحاسبة المصرية أرقام (٢٥) و(٢٦) و(٤٧) و(٤٥):

- التكلفة المستهلكة لأصل مالي أو التزام مالي.
- أصل عقد مع عميل.
- أصل مالي مضمحل ائتمانيًا.
- الاستبعاد من الدفاتر.
- المشتقة.
- التوزيعات.
- طريقة الفائدة الفعلية.
- أداة حقوق الملكية.
- الخسائر الائتمانية المتوقعة.
- القيمة العادلة.
- الأصل المالي.
- عقد الضمان المالي.
- الأداة المالية.
- الالتزام المالي.
- الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.
- معاملة متوقعة.
- إجمالي الرصيد الدفتري.
- أداة التغطية.
- مكاسب أو خسائر الاضمحلال.
- خسارة الاضمحلال.
- الأصول المالية التي تم شرائها أو إنشائها مضمحلة ائتمانيًا.
- تاريخ إعادة التبويب.
- الشراء أو البيع بالطريقة المعتادة.

ملحق (ب)

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) ويعتبر جزءًا لا يتجزأ منه.

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح (الفقرة ٦)

ب١ – تتطلب الفقرة " ٦ " أن تقوم المنشأة بتبويب الأدوات المالية في فئات تناسب طبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الاعتبار خصائص هذه الأدوات المالية، وتحدد المنشأة الفئات المبينة في الفقرة " ٦ "، ولذلك فهي تختلف عن فئات الأدوات المالية المحددة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) (الذي يحدد كيفية قياس الأدوات المالية وأين يتم الاعتراف بالتغيرات في قيمتها العادلة).

ب٢ – عند تحديد فئات الأدوات المالية، على المنشأة إجراء ما يلي كحد أدنى:

(أ) أن تميز الأدوات التي تم قياسها بالتكلفة المستهلكة عن الأدوات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة.

(ب) أن تعامل هذه الأدوات المالية كفئة أو فئات منفصلة خارج نطاق هذا المعيار.

ب٣ – على المنشأة أن تقرر في ظل ظروفها مقدار التفاصيل التي توفرها لتلبية متطلبات هذا المعيار ومقدار التأكد الذي تضعه على مختلف نواحي المتطلبات وكيف تبوب المعلومات لعرض الصورة الكلية بدون دمج المعلومات مختلفة الخصائص، ومن الضروري إجراء توازن بين تحميل القوائم المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمي القوائم المالية وبين اغفال معلومات هامة كنتيجة لضمها مع بعضها أكثر مما يجب، فعلى سبيل المثال على المنشأة عدم جعل المعلومات الهامة غامضة بإدخالها ضمن مقدار كبير من التفاصيل غير الهامة. وبالمثل على المنشأة عدم ضم المعلومات التي تفصح عنها أكثر مما يجب بحيث تجعل الفروق الهامة بين المعاملات الفردية أو المخاطر المرتبطة بها غامضة.

أهمية الأدوات المالية للمركز المالي والأداء المالي

الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (الفقرتان " ١٠ " و" ١١ ")

ب٤ – ملغاة.

الإفصاحات الأخرى – السياسات المحاسبية (الفقرة ٢١)

ب٥ – تتطلب الفقرة " ٢١ " الإفصاح عن أساس (أو أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة اللازمة لفهم هذه القوائم، وبالنسبة للأدوات المالية من الممكن أن يشمل هذا الإفصاح ما يلي:

(أ) بالنسبة للالتزامات المالية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر:

(١) طبيعة الالتزامات المالية التي خصصتها المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و (٢) معايير هذا التبويب للالتزامات المالية عند الاعتراف الأولى.

و (٣) كيفية تحقيق المنشأة الشروط في الفقرة "٢,٢,٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) لمثل هذا التبويب.

(أأ) بالنسبة للأصول المالية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر:

(١) طبيعة الأصول المالية التي خصصتها المنشأة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

و (٢) كيفية تحقيق المنشأة الشروط في الفقرات "٥,١,٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) لمثل هذا التبويب.

(ب) ملغاة.

(ج) ما إذا تم حساب معاملات شراء وبيع الأصول المالية بالطرق المعتادة في تاريخ المعاملة أو في تاريخ التسوية (راجع الفقرة ٢,١,٣ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

(د) عندما يتم استخدام حساب مخصص لتخفيض القيمة الدفترية للأصول المالية التي اضمحلت قيمتها بمقدار خسائر الائتمان:

(١) المقاييس المستخدمة لتحديد متى تم بشكل مباشر تخفيض الرصيد الدفتري للأصول المالية التي اضمحلت قيمتها (أو في حالة عكس الاضمحلال زيادة المبلغ بشكل مباشر) ومن ثم استخدام حساب المخصص.

و(٢) مقاييس إعدام المبالغ التي تم تحميلها على حساب المخصص مقابل الرصيد الدفتري للأصل المالي الذي اضمحلت قيمته (راجع الفقرة " ١٦ ")

(هـ) كيفية تحديد صافي مكاسب أو صافي خسائر كل فئة أداة مالية (راجع الفقـرة " ٢٠أ ") على سبيل المثال ما إذا كان صافي المكاسب أو صافي الخسائر في البنـود بالقيمـة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يشمل دخل من العوائد أو أرباح الأسهم.

(و) ملغاة.

(ز) ملغاة.

طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية (الفقرات من " ٣١ " إلى " ٤٢ ")

ب٦ – يتم عمل الإفصاحات التي تتطلبها (الفقرات من " ٣١ " إلى " ٤٢ ") إما في القوائم المالية أو إدخالها من خلال الإشارة إليها من القوائم المالية إلى بيان آخر مثل تعليق الإدارة أو تقرير مخاطر يتم توفيره لمستخدمي القوائم المالية بنفس ضوابط الإفصاح بالقوائم المالية وفي نفس التوقيت، وعليه فبدون المعلومات المدخلة من خلال الإشارة إليها تكون القوائم المالية غير مكتملة.

الإفصاحات الكمية (الفقرة " ٣٤ ")

ب٧– تتطلب (الفقرة " ٣٤ ") الإفصاح عن البيانات الكمية الملخصة حول تعرض المنشأة للمخاطر بناءً على المعلومات المتوفرة داخليًا لكبار موظفي المنشأة، وعندما تستخدم المنشأة عدة أساليب لإدارة التعرض للمخاطر فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه المعلومات باستخدام الأسلوب أو الأساليب التي توفر أكثر المعلومات موثوقية وملائمة، ويناقش معيار المحاسبة المصري رقم (٥) الملاءمة والموثوقية.

ب٨– تتطلب الفقرة " ٣٤ (ج)" الإفصاح عن تركيزات المخاطر، وتنجم تركيزات المخاطر من الأدوات المالية التي لها خصائص متشابهة وتتأثر بشكل مماثل بالتغيرات في الظروف الاقتصادية والظروف الأخرى، ويتطلب تحديد تركيزات المخاطر الحكم الشخصي مع الأخذ في الاعتبار ظروف المنشأة، ويشمل الإفصاح عن حالات تركيز المخاطر ما يلي:–

(أ) وصف لكيفية تحديد الإدارة لحالات تركيز المخاطر.

(ب) وصف للخاصية المشتركة التي تحدد كل تركيز (على سبيل المثـال الجهـة المقابلـة أو المنطقة الجغرافية أو العملة أو السوق).

(ج) مقدار التعرض للمخاطر المرتبطة بكافة الأدوات المالية التي تتشارك في تلك الخاصية.

ب٨أ- تتطلب الفقرة "٣٥و(ب)" الإفصاح عن معلومات حول كيف تعرف المنشأة الإخفاق للأدوات المالية المختلفة والأسباب لاختيار هذه التعريفات. وفقًا للفقرة "٩,٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، فإن تحديد ما إذا كان يجب الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر يعتمد على الزيادة في خطر الإخفاق منذ الاعتراف الأولي. قد تتضمن المعلومات حول تعريفات المنشأة للإخفاق التي تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم كيف تطبق المنشأة متطلبات الخسائر الائتمانية المتوقعة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧):

(أ) العوامل الكمية والنوعية التي يتم أخذها في الاعتبار لتعريف الإخفاق.

و(ب) ما إذا كان يتم تطبيق تعريفات مختلفة على الأنواع المختلفة للأدوات المالية.

و(ج) الفروض الخاصة بمعدل التحسن (أي عدد الأصول المالية التي تعود إلى حالة الديون الجيدة) بعد حدوث إخفاق في الأصل المالي.

ب٨ ب- لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم سياسات المنشأة لإعادة الهيكلة والتعديلات، تتطلب الفقرة "٣٥و(و)(١) الإفصاح عن المعلومات عن كيفية مراقبة المنشأة المدى الذي يتم فيه لاحقا قياس خسارة الاضمحلال للأصول المالية التي تم الإفصاح عنها سابقًا وفقًا للفقرة "٣٥و(و)(٢)" على أساس مبلغ الخسارة الائتمانية المتوقعة لمدى العمر وفقًا للفقرة "٣,٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). قد تتضمن المعلومات الكمية التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم الزيادة اللاحقة في خطر الائتمان للأصول المالية المعدلة المعلومات حول الأصول المالية التي ينطبق عليها الضوابط الواردة في الفقرة "٣٥و(و)(١) والتي عاد قياس خسارة الاضمحلال لها ليكون باستخدام مبلغ الخسارة الائتمانية المتوقعة لمدى العمر (أي معدل التراجع).

ب٨ ج- تتطلب الفقرة "٣٥ز(أ)" الإفصاح عن المعلومات حول أساس المدخلات والفروض وأساليب التقدير المستخدمة لتطبيق متطلبات الاضمحلال في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). قد تتضمن فروض المنشأة والمدخلات المستخدمة لقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة أو تحديد مدى الزيادة في خطر الائتمان منذ الاعتراف الأولي، المعلومات التي يتم الحصول عليها من المعلومات الداخلية التاريخية أو تقارير الجدارة الائتمانية والفروض حول العمر المتوقع للأدوات المالية وتوقيت بيع الضمانات.

التغيرات في خسارة الاضمحلال (فقرة "٣٥ح")

ب٨ د– يجب على المنشأة وفقًا للفقرة "٣٥ح" أن توضح أسباب التغيرات في خسارة الاضمحلال خلال الفترة. قد يكون ضروريًا بالإضافة إلى تسوية خسارة الاضمحلال من رصيد أول المدة إلى رصيد آخر المدة، تقديم توضيح كتابي للتغيرات. وقد يتضمن هذا التوضيح الكتابي تحليل أسباب التغيرات في خسارة الاضمحلال خلال الفترة، بما في ذلك:

(أ) مكونات المحفظة.

و(ب) حجم الأدوات المالية المشتراة أو التي تم إنشائها.

و(ج) حدة الخسائر الائتمانية المتوقعة.

ب٨ هـ– يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال كمخصص بالنسبة لارتباطات القروض وعقود الضمانات المالية. يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات حول التغيرات في خسارة الاضمحلال للأصول المالية بشكل منفصل عن تلك المتعلقة بارتباطات القروض وعقود الضمانات المالية. ومع ذلك، إذا كانت الأداة المالية تتضمن كلا من قرض (أي أصل مالي) وارتباط غير مستخدم (أي ارتباط قرض)، ولا تتمكن المنشأة من خسائر الائتمان المتوقعة لمكون ارتباط القرض بشكل منفصل عن تلك الخاصة بمكون الأصل المالي، عندها يجب الاعتراف بخسائر الائتمان المتوقعة لمكون ارتباط القرض مع خسارة الاضمحلال للأصل المالي. ويتم الاعتراف بخسائر الائتمان المتوقعة كمخصص إلى المدى الذي تزيد فيه خسائر الائتمان المتوقعة للمكونين عن إجمالي الرصيد الدفتري للأصل المالي.

الضمانات (الفقرة "٣٥ك")

ب٨ و– تتطلب الفقرة "٣٥ك" الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم أثر الضمانات والتحسينات الائتمانية الأخرى على مبلغ خسائر الائتمان المتوقعة. ولا يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات عن القيمة العادلة للضمانات والتحسينات الائتمانية الأخرى كما لا يجب عليها التحديد الكمي للمبلغ الدقيق للضمانات الذي تم استخدامه عند حساب خسائر الائتمان المتوقعة (أي الخسارة عند الإخفاق).

ب٨ ز – يتضمن الوصف الكتابي للضمانات وأثرها على مبالغ خسائر الائتمان المتوقعة معلومات عن:

(أ) الأنواع الرئيسية للضمانات المحتفظ بها والتحسينات الائتمانية الأخرى (من أمثلة الأخيرة: خطابات الضمان والمشتقات الائتمانية وترتيبات المقاصة والتي لا تستوفي شروط عمل المقاصة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)).

و(ب) حجم الضمانات المحتفظ بها والتحسينات الائتمانية الأخرى وأهميتها من ناحية خسارة الاضمحلال.

و(ج) السياسات والإجراءات لتقييم وإدارة الضمانات والتحسينات الائتمانية الأخرى.

و(د) الأنواع الرئيسية للأطراف المقابلة للضمانات والتحسينات الائتمانية الأخرى.

و(هـ) المعلومات حول التركزات الائتمانية في الضمانات والتحسينات الائتمانية الأخرى.

التعرض لخطر الائتمان (الفقرات "٣٥م" إلى "٣٥ن")

ب٨ ح– تتطلب الفقرة "٣٥م" الإفصاح عن المعلومات حول خطر تعرض المنشأة لخطر الائتمان وتركزات خطر الائتمان الهامة في تاريخ القوائم المالية. ويوجد التركز في خطر الائتمان عندما يتواجد عدد من الأطراف المقابلة في نطاق جغرافي أو يكونون مشتركون في أنشطة مشابهة ولهم خصائص اقتصادية مشابهة التي قد تتسبب في التأثير على قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم التعاقدية بشكل مشابه بتغير الظروف الاقتصادية أو الظروف الأخرى. يجب على المنشأة أن تقدم المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم ما إذا كان هناك مجموعات أو محافظ من الأدوات المالية لها خصائص معينة قد تؤثر على جزء كبير من تلك المجموعة من الأدوات المالية مثل تركز مخاطر معينة. وقد يتضمن ذلك على سبيل المثال مجموعات من القروض نسبة إلى إجمالي قيمتها (loan-to-value groupings)، والتركزات الجغرافية أو لقطاع الصناعة أو نوع المقترض.

ب٨ ط– يجب أن تتفق عدد درجات الجدارة الائتمانية المستخدمة للإفصاح عن المعلومات وفقاً للفقرة "٣٥م" مع العدد الذي تعد عنه المنشأة تقريرها لأفراد الإدارة العليا لأغراض إدارة خطر الائتمان. ويجب على المنشأة تقديم تحليل بموقف متأخرات السداد للأصول المالية إذا كانت معلومات تأخر السداد هي المعلومات الوحيدة المتوفرة فيما يخص مقترض بذاته وكانت المنشأة تستخدم معلومات تأخر السداد لتقييم ما إذا كان خطر الائتمان زاد منذ الاعتراف الأولي وفقاً للفقرة "١١,٥,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

ب٨ ي– عندما تقوم المنشأة بقياس خسائر الائتمان المتوقعة على أساس مجموعة، قد لا تتمكن المنشأة من توزيع إجمالي الرصيد الدفتري لكل أصل من الأصول المالية أو خطر التعرض لخطر الائتمان من ارتباطات القروض وعقود الضمانات المالية على درجات الجدارة الائتمانية التي تم الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لها. في هذه الحالة، يجب على المنشأة تطبيق متطلبات الفقرة "٣٥م" على هذه الأدوات المالية التي يمكن توزيعها مباشرة على درجات الجدارة الائتمانية وأن تفصح بشكل منفصل عن إجمالي الرصيد الدفتري للأدوات المالية التي تم قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لها على أساس المجموعة.

الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان (الفقرة " ٣٦ " (أ))

ب٩ – تتطلب الفقرة "٣٥ك(أ)" والفقرة " ٣٦(أ) " الإفصاح عن المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل الحد الأقصى لتعرض المنشاة لمخاطر الائتمان وبالنسبة للأصل المالي فإنه يكون عادة إجمالي القيمة الدفترية مطروحًا منه ما يلي: –

(أ) أية مبالغ تم عمل مقاصة بها طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

و(ب) أية خسارة اضمحلال معترف بها حسب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

ب١٠– تشمل الأنشطة التي تتسبب في نشأة مخاطر ائتمان وما يرتبط بذلك من الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان ما يلي، دون أن تكون مقتصرة على:–

(أ) منح قروض للعملاء وعمل ايداعات لدى منشآت أخرى، وفي هذه الحالات يكون الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان هو الرصيد الدفتري للأصول المالية ذات العلاقة.

(ب) الدخول في عقود مشتقات، على سبيل المثال عقود صرف أجنبية ومقايضات أسعار فائدة ومشتقات ائتمان، وعندما يتم قياس الأصل الناجم بالقيمة العادلة فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان في نهاية الفترة المالية سيساوي الرصيد الدفتري.

(ج) منح كفالات مالية، ففي هذه الحالة يكون الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان هو الحد الأقصى للمبلغ الذي يمكن للمنشأة أن تدفعه إذا طلب دفع الكفالة والذي قد يكون أكبر بكثير من المبلغ المعترف به كالتزام.

(د) الدخول في ارتباط بقرض غير قابل للنقض على مدى عمر التسهيل أو قابل للنقض فقط استجابة لتغير عكسي جوهري، وإذا لم تستطع الجهة المصدرة تسوية التزام القرض نقدًا أو بأداة أخرى فإن الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان هو مبلغ الالتزام بكامله، ويعود ذلك لأنه من غير المؤكد إذا كان مبلغ أي جزء غير مسحوب يمكن السحب منه في المستقبل، وقد يكون هذا المبلغ غير المسحوب إلى حد كبير أكبر من المبلغ المعترف به كالتزام.

إفصاحات مخاطر السيولة الكمية (الفقرات "٣٤(أ)" و"٣٩(أ)"و "٣٩(ب)")

ب١٠أ– وفقاً للفقرة "٣٤(أ)"، على المنشأة الإفصاح عن البيانات الكمية المختصرة الخاصة بتعرضها لمخاطر السيولة بناء على المعلومات المتوفرة داخليًا لموظفي الإدارة الرئيسيين. وعلى المنشأة توضيح كيفية تحديد هذه البيانات. وإذا كانت التدفقات النقدية الخارجة (أو أصل مالي آخر) الداخلة ضمن هذه البيانات يمكن أن:

(أ) تحدث بشكل جوهري قبل الزمن المحدد لها في البيانات.

أو(ب) أن تكون لمبالغ مختلفة بشكل جوهري عن تلك المحددة في البيانات (مثلاً لمشتقة مشمولة في البيانات على أساس صافي التسوية والتي يكون فيها للطرف المقابل خيار طلب التسوية الإجمالية).

فعلى المنشأة الاقرار بتلك الحقيقة وتوفير معلومات كمية تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم مدى المخاطرة ما لم تكن هذه المعلومات قد تم الإفصاح عنها في تحليل الاستحقاقات التعاقدية المطلوبة في الفقرة "٣٩(أ) أو(ب)".

ب ١١ – عند إعداد تحليل تواريخ الاستحقاق طبقًا للتعاقد للالتزامات المالية والذي تتطلبه (الفقرة "٣٩ (أ)"، (ب))، على المنشأة استخدام حكمها لتحديد عدد مناسب من الفترات الزمنية، فعلى سبيل المثال يمكن أن تحدد المنشأة أن الفترات الزمنية التالية مناسبة:

(أ) ما لا يزيد عن شهر واحد.

و(ب) أكثر من شهر واحد وما لا يزيد عن ثلاثة شهور.

و(ج) أكثر من ثلاثة شهور وما لا يزيد عن سنة واحدة.

و(د) أكثر من سنة واحدة وما لا يزيد عن خمس سنوات.

ب١١أ– على المنشأة ألا تفصل المشتقة الضمنية عن الأداة المالية المختلطة (المجموعة) التزامًا بالفقرة "٣٩(أ) و(ب)". وبالنسبة لهذه الأداة، على المنشأة تطبيق الفقرة "٣٩(أ)".

ب١١ب– تتطلب الفقرة "٣٩(ب)" من المنشأة الإفصاح عن تحليل تواريخ الاستحقاق الكمية الخاص بالالتزامات المالية المشتقة الذي يبين بقية الاستحقاقات التعاقدية في حال كانت الاستحقاقات التعاقدية ضرورية لفهم توقيت التدفقات النقدية. فقد ينطبق الأمر مثلاً على ما يلي:

(أ) مبادلة سعر الفائدة مع فترة الاستحقاق المتبقية (خمس سنوات) في تغطية التدفق النقدي للأصل أو الالتزام المالي ذو السعر المتغير.

(ب) جميع تعهدات القرض.

ب١١ج– تتطلب الفقرة "٣٩(أ) و(ب)" من المنشأة الإفصاح عن تحليل تواريخ استحقاق الالتزامات المالية التي تبين ما تبقى من الاستحقاقات التعاقدية لعدد من الالتزامات المالية. ويأخذ هذا الاستحقاق بعين الاعتبار الأمور التالية:

(أ) عندما يملك الطرف المقابل حق اختيار تاريخ الدفع، يبوب الالتزام في أقرب فترة تلتزم المنشأة بالدفع خلالها. فعلى سبيل المثال، تبوب الالتزامات المالية التي يتعين على المنشأة تسديدها عند الطلب (ودائع تحت الطلب) في أقرب فترة زمنية.

(ب) عندما تتعهد المنشأة بتوفير المبالغ على أقساط يبوب كل قسط في أقرب فترة قد تطالب المنشأة بالدفع خلالها. فعلى سبيل المثال يبوب تعهد القرض غير المستخدم في فترة زمنية تضم أقرب تاريخ للسحب.

(ج) فيما يتعلق بعقود الضمان المالية الصادرة، تبوب أعلى قيمة للضمان في أقرب فترة يتم فيها المطالبة بالضمان.

ب١١د– تعد المبالغ التعاقدية المفصح عنها في تحليل تواريخ الاستحقاق كما هو مطلوب في الفقرة ٣٩"(أ) و(ب)" كتدفقات نقدية تعاقدية غير مخصومة، مثل:

(أ) إجمالي التزامات عقود التأجير التمويلي (قبل خصم التكاليف المالية).

و(ب) الأسعار المحددة في الاتفاقيات الآجلة لشراء الأصول المالية نقدًا.

و(ج) صافي المبالغ لمبادلات الدفع بسعر فائدة معوم والقبض بسعر فائدة ثابت والتي يتم فيها تبادل صافي التدفقات النقدية.

و(د) المبالغ التعاقدية التي يتم مبادلتها في الأداة المالية المشتقة (كمبادلة العملة) والتي يتم فيها تبادل إجمالي التدفقات النقدية.

و(هـ) إجمالي تعهدات القرض

تختلف مثل هذه التدفقات النقدية غير المخصومة عن المبلغ المدرج في قائمة المركز المالي، لأن المبلغ المدرج في القائمة قائم على التدفقات النقدية المخصومة. فعندما تكون القيمة مستحقة الدفع غير ثابتة تحدد القيمة المفصح عنها بالرجوع إلى الظروف القائمة في نهاية الفترة المالية. على سبيل المثال، عندما تتفاوت المبالغ مستحقة الدفع مع التغيرات في المؤشر، يمكن أن يكون المبلغ المفصح عنه قائمًا على مستوى المؤشر في نهاية الفترة.

ب ١١هـ– تفرض الفقرة "٣٩(ج)" على المنشأة وصف كيفية تعاملها مع مخاطر السيولة الاساسية في البنود المفصح عنها في الإفصاحات الكمية المطلوبة في الفقرة "٣٩(أ) و(ب)". وعلى المنشأة الإفصاح عن تحليل تواريخ استحقاق الأصول المالية التي تحتفظ بها للتعامل مع مخاطر السيولة (كالأصول المالية القابلة للبيع بسهولة أو التي من المتوقع أن تولد تدفقات نقدية للتعامل مع التدفقات النقدية الخاصة بالالتزامات المالية) في حال كانت تلك المعلومات ضرورية لتمكين مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة ومدى مخاطر السيولة.

ب ١١و– تتضمن العوامل الاخرى التي تأخذها المنشأة بعين الاعتبار عند توفير الإفصاح المطلوب في الفقرة "٣٩(ج)" على سبيل المثال لا الحصر، ما إذا كانت المنشأة:

(أ) ارتبطت بتسهيلات ائتمانية (كتسهيلات الأوراق التجارية) أو أنواع الائتمان الأخرى حتى تتمكن من تلبية احتياجات السيولة.

أو (ب) تحتفظ بالودائع في البنوك لتلبية احتياجات السيولة.

أو (ج) تمتلك مصادر متنوعة للتمويل.

أو (د) تمتلك تركيزات مخاطر سيولة جوهرية إما في أصولها أو مصادر تمويلها.

أو (هـ) تمتلك عمليات رقابة داخلية وخطط طوارئ من أجل التعامل مع مخاطر السيولة.

أو (و) تمتلك الأدوات التي تتضمن شروط التسديد العاجل (كما هو الحال عند تخفيض التبويب الائتماني للمنشاة).

أو(ز) تمتلك الأدوات التي قد تتطلب ترحيل الضمان الإضافي (كطلب تغطية المشتقات).

أو(ح) تمتلك أدوات تسمح لها بالاختيار ما بين تسوية التزاماتها المالية بتسليم النقد (أو التزام مالي آخر) أو تسليم الأسهم التي تملكها.

أو (ط) تمتلك أدوات خاضعة لترتيبات تصفية الحسابات الرئيسية.

ب١٢ – ملغاة.

ب١٣ – ملغاة.

ب١٤ – ملغاة.

ب١٥ – ملغاة.

ب١٦ – ملغاة.

مخاطر السوق – تحليل الحساسية (الفقرتان " ٤٠ " و"٤١ ")

ب١٧ – تتطلب الفقرة "٤٠ (أ)" تحليلاً للحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تتعرض لها المنشأة، وحسب الفقرة " ب٣ " على المنشأة أن تقرر كيفية تجميع المعلومات لعرض الصورة الكلية بدون إدخال معلومات ذات خصائص مختلفة حول التعرض للمخاطر من البيئات الاقتصادية التي تختلف إلى حد كبير، على سبيل المثال:

(أ) يمكن للمنشأة التي تتداول الأدوات المالية الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل منفصل بالنسبة للأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة وتلك التي ليس لها نفس هذا التبويب.

(ب) لا تقوم المنشأة بتجميع طريقة عرضها لمخاطر السوق من النواحي ذات التضخم المفرط مع تعرضها لنفس مخاطر السوق من النواحي ذات التضخم المنخفض.

إذا كانت المنشأة تتعرض فقط لنوع واحد من مخاطرة السوق في بيئة اقتصادية واحدة فقط فإنها تظهر معلومات مجمعة.

ب١٨ – تتطلب الفقرة "٤٠ (أ)" أن يظهر تحليل الحساسية الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية للتغيرات الممكنة في متغير المخاطر ذات العلاقة (على سبيل المثال أسعار الفائدة أو أسعار العملة أو أسعار أدوات حقوق الملكية أو أسعار السلع السائدة في السوق)، ولهذا الغرض:

(أ) لا يطلب من المنشآت تحديد ما هو الربح أو الخسارة التي كانت ستتحقق لو كانت متغيرات المخاطر ذات العلاقة مختلفة، وبدلاً من ذلك على المنشآت الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية في نهاية الفترة المالية بافتراض إن

تغيرًا ممكنًا بشكل معقول في متغير المخاطر ذات العلاقة قد حدث في نهاية الفتــرة المالية وتم تطبيقه على التعرض للمخاطر القائمة في ذلــك التــاريخ، فعلــى ســبيل المثال إذا كان على المنشأة التزام ذو سعر متغير في نهاية السنة فإن علــى المنــشأة الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة (أي مصروف الفائدة) للسنة الحاليــة إذا اختلفت أسعار الفائدة بمقدار مبالغ ممكنة بشكل معقول.

(ب) لا يطلب من المنشآت الإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية لكــل تغير ضمن مدى تغيرات ممكنة بشكل معقول في متغير المخاطر ذات العلاقة وهنا يكون كافيًا الإفصاح عن آثار التغيرات في حدود المدى الممكن بشكل معقول.

ب١٩ – عند تحديد ما هو التغير الممكن بشكل معقول في متغير المخــاطر ذات العلاقــة علــى المنشأة الأخذ في الاعتبار ما يلي:

(أ) البيئات الاقتصادية التي تعمل بها، ويجب أن لا يشمل التغير الممكن بــشكل معقــول السيناريوهات بعيدة الاحتمال أو سيناريوهات " اسوأ حالــة " أو اختبــارات الجهــد Stress Tests إلى جانب ذلك إذا كان معدل التغير في متغير المخاطر المتأصلة ثابتًا فأن المنشأة ليست بحاجة لتعديل التغير الممكن بشكل معقول الذي تم اختيــاره فــي متغير المخاطر فعلى سبيل المثال لنفترض إن أسعار الفائدة ٥ % وتحدد المنشأة إن تذبذبًا في أسعار الفائدة بمقدار ±٥٠ نقطة أساس ممكن بشكل معقول، ستقوم المنشأة بالإفصاح عن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت أسعار الفائــدة ستتغير إلى ٤,٥% أو ٥,٥%، وفي الفترة التالية زادت أسعار الفائدة إلــى ٥,٥%، وتستمر المنشأة في الاعتقاد إن معدلات الفائدة يمكن أن تتذبذب بمقدار ±٥٠ نقطــة أساس (أي أن معدل التغير في أسعار الفائدة ثابت)، ستقوم المنشاة بالإفــصاح عــن الأثر على الربح أو الخسارة وحقوق الملكية إذا كانت أسعار الفائــدة ســتتغير إلــى ٥% أو ٦%، ولا يطلب من المنشاة تعديل تقييمها بأن أسعار الفائــدة قــد تتذبــذب بشكل معقول بمقدار ± ٥٠ كنقطة أساس إلا إذا كان هناك دليــل علــى أن أســعار الفائدة قد أصبحت أكثر تقلبًا بشكل كبير.

(ب) الإطار الزمني الذي يجرى التقييم على مداه، يجب إن يبين اختبــار الحــساسية آثــار التغيرات التي تعتبر انها ممكنة بشكل معقول على مدى الفترة حتى تقــوم المنــشاة بعد ذلك بعرض هذه الإفصاحات التي هي عادة الفترة المالية السنوية التالية.

ب٢٠ – تتيح الفقرة " ٤١ " للمنشأة استخدام تحليل حساسية يعكس الاعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطر مثل منهجية القيمة المعرضة للمخاطر، إذا استخدمت هذا التحليل لإدارة تعرضها للمخاطر المالية، وينطبق ذلك إذا كانت هذه المنهجية تقيس فقط احتمال الخسارة ولا تقيس احتمال المكسب، ومن الممكن أن تطبق هذه المنشأة الفقرة " ٤١ (أ)" بالإفصاح عن نوع نموذج القيمة المعرضة للمخاطر Value – At- Risk Model، المستخدم (على سبيل المثال إذا كان النموذج يعتمد على محاكاة مونت كارلو (_ Monte Carlo Simulations) وإيضاح بشأن كيفية عمل النموذج والافتراضات الرئيسية (على سبيل المثال فترة الاحتفاظ ومستوى الثقة). ويمكن للمنشآت كذلك الإفصاح عن فترة الملاحظة التاريخية والترجيحات Weightings المطبقة على الملاحظات ضمن تلك الفترة، وإيضاح كيفية التعامل مع الخيارات في الحسابات وأية تقلبات وعلاقات متبادلة Correlations (أو بالتناوب محاكاة توزيع احتمال مونت كارلو (Monte-Carlo Probability Distribution Simulation) تم استخدامها.

ب٢١ – على المنشأة تقديم تحليلات حساسية لكافة أنشطتها ولكن يمكنها تقديم أنواع مختلفة من تحليل الحساسية للفئات المختلفة لأدواتها المالية.

مخاطر سعر الفائدة

ب٢٢ – تنشأ مخاطر سعر الفائدة للأدوات المالية التي تحسب عليها الفائدة والمعترف بها في قائمة المركز المالي (على سبيل المثال أدوات الدين المشتراة أو المصدرة) لبعض الأدوات المالية غير المعترف بها في قائمة المركز المالي (على سبيل المثال بعض ارتباطات القروض).

مخاطر العملة

ب٢٣ – تنشأ مخاطر العملة (أو مخاطر الصرف الأجنبي) للأدوات المالية المقيمة بعملة أجنبية، أي بعملة غير عملة التعامل للمنشأة Functional Currency التي يتم قياسها بها، ولغرض معيار المحاسبة المصري هذا لا تنشأ مخاطر العملة من الأدوات المالية التي ليست لها بنود ذات طبيعة نقدية أو من الأدوات المالية المقيمة بعملة التعامل للمنشأة.

ب٢٤ – يتم الإفصاح عن تحليل الحساسية لكل عملة للمنشأة تتعرض للمخاطر.

مخاطر الأسعار الأخرى

ب ٢٥ – تنشأ مخاطر الأسعار الأخرى للأدوات المالية بسبب التغيرات في أسعار السلع أو أسعار أدوات حقوق الملكية على سبيل المثال، ولتطبيق الفقرة " ٤٠ "، على المنشأة الإفصاح عن أثر الانخفاض في مؤشر سوق أوراق مالية أو سعر سلعة أو متغير مخاطر آخر، فعلى سبيل المثال إذا أعطت المنشأة ضمانات قيمة متبقية هي أدوات مالية فإن على المنشأة الإفصاح عن الزيادة أو الانخفاض في قيمة الأصول التي ينطبق عليها الضمان.

ب ٢٦ – فيما يلي أمثلة عن الأدوات المالية التي تتسبب في نشأة خطر أسعار أدوات حقوق الملكية، وهما: –

(أ) أدوات حقوق ملكية محتفظ بها في منشأة أخرى و(ب) استثمار في أمناء حفظ والذي بدوره يحتفظ باستثمارات في أدوات حقوق الملكية وتشمل الأمثلة الأخرى العقود الآجلة والخيارات لشراء أو بيع كميات محددة من أدوات حقوق الملكية والمقايضات المرتبطة بأسعار أدوات حقوق الملكية، وتتأثر القيم العادلة لهذه الأدوات المالية بالتغيرات في سعر السوق لأدوات حقوق الملكية.

ب٢٧ – يتم الإفصاح وفقًا للفقرة "٤٠(أ)"، عن حساسية الأرباح أو الخسائر (التي تنشأ على سبيل المثال من الأدوات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر) بشكل منفصل عن حساسية الدخل الشامل الآخر التي تنشأ على سبيل المثال من الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم عرض تغيرات قيمتها العادلة في الدخل الشامل الآخر.

ب٢٨ – لا يتم إعادة قياس الأدوات المالية التي تبوبها المنشأة على أنها أدوات حقوق ملكية ولا يتأثر الربح أو الخسارة بمخاطر أسعار أدوات حقوق الملكية، وتبعًا لذلك لا يطلب تحليل الحساسية.

الاستبعاد من الدفاتر (الفقرتان من "٤٢ج" إلى "٤٢ح")

التدخل المستمر (الفقرة "٤٢ج")

ب٢٩ – يتم تقييم التدخل المستمر في الأصل المالي المنقول لأغراض متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات من "٤٢هـ" إلى "٤٢ح" على مستوى المنشأة المعدة للقوائم المالية. على سبيل المثال، إذا نقلت شركة تابعة إلى طرف ثالث غير ذي علاقة أصلاً ماليًا تحتفظ فيه

الشركة الأم متدخلاً مستمرًا، لا تدمج الشركة التابعة تدخل الشركة الأم في تقييم ما إذا كان لديها تدخلاً مستمرًا في الأصل المنقول ضمن قوائمها المالية المستقلة أو المنفردة (أي عندما تكون الشركة التابعة هي المنشأة المعدة للقوائم). لكن تقوم الشركة الأم بدمج تدخلها المستمر (أو تدخل عضو آخر في المجموعة) في أصل مالي منقول من قبل شركتها التابعة في تحديد ما إذا كان لديها تدخل مستمر في الأصل المنقول ضمن قوائمها المالية المجمعة (أي عندما تكون المنشأة المعدة للقوائم المالية هي المجموعة).

ب٣٠– لا يكون للمنشاة تدخل مستمر في أصل مالي محول – كجزء من التحويل لم تكن تحتفظ بأي من الحقوق أو الالتزامات التعاقدية المتأصلة في الأصل المالي المحول أو إذا لم تمتلك حقوق أو التزامات تعاقدية جديدة متعلقة بالأصل المالي المحول. ولا يكون للمنشأة تدخل مستمر في أصل مالي محول إذا لم يكن لديها مصلحة في الآداء المستقبلي للأصل المالي المحول أو مسؤولية –تحت أي ظروف لسداد الدفعات الخاصة بالأصل المالي المحول في المستقبل. ولا يتضمن مصطلح "السداد" في هذا السياق التدفقات النقدية للأصل المالي المحول الذي تقوم المنشأة بتحصيلها وتكون ملزمة بتسليمها للمحول إليه.

ب٣٠أ– عندما تحول المنشأة أصل مالي، قد تحتفظ المنشأة بحق خدمة هذا الأصل المالي مقابل رسوم ضمان، على سبيل المثال، عقد خدمة. يجب على المنشأة تقييم عقد الخدمة وفقًا للفقرات "٤٢ج" و "ب ٣٠" لتحديد ما إذا كانت المنشأة لديها تدخل مستمر كنتيجة لعقد الخدمة، وذلك بغرض متطلبات الإفصاح. على سبيل المثال، سيكون لمقدم الخدمة تدخل مستمر في الأصل المالي المحول لأغراض متطلبات الإفصاح إذا اعتمدت رسوم الخدمة على مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية التي يتم تحصيلها من الأصل المالي المحول. وبالمثل، سيكون لمقدم الخدمة تدخل مستمر في الأصل المالي المحول لأغراض متطلبات الإفصاح إذا لم يكن سيتم سداد رسوم ثابتة بالكامل بسبب إخفاق الأصل المحول. في هذه الأمثلة، يكون لمقدم الخدمة منفعة من أداء الأصل المحول. إن هذا التقييم يعد مستقلاً عما إذا كان من المتوقع كفاية تعويض الرسوم التي سيتم الحصول عليها عن أداء الخدمة.

ب٣١- يمكن أن ينتج التدخل المستمر في الأصل المالي المحول من النصوص التعاقدية في اتفاقية التحويل أو في اتفاقية منفصلة مع الجهة المحول لها أو طرف ثالث تم إبرامها بخصوص التحويل.

الأصول المالية المحولة التي لم يتم استبعادها بكاملها من الدفاتر (الفقرة ٤٢د)

ب٣٢- تقتضي الفقرة "٤٢د" عمل إفصاحات عندما يكون بعض أو جميع الأصول المالية المحولة غير مؤهلة للاستبعاد من الدفاتر. وتطلب هذه الإفصاحات في كل تاريخ لإعداد القوائم المالية تستمر فيه المنشأة بالاعتراف بالأصول المالية المحولة، بغض النظر عن وقت حدوث التحويل.

أنواع التدخل المستمر

(الفقرات من "٤٢هـ" إلى "٤٢ح")

ب٣٣- تتطلب الفقرات "٤٢هـ" – "٤٢ح" إجراء إفصاحات نوعية وكمية لكل نوع من أنواع التدخل المستمر في الأصول المالية التي تم استبعادها من الدفاتر. ويجب أن تجمع المنشأة تدخلها المستمر في انواع تمثل مدى تعرض المنشأة للمخاطر. على سبيل المثال، يمكن أن تجمع المنشأة تدخلها المستمر حسب نوع الأداة المالية (مثل الضمانات أو خيارات الشراء)، أو حسب نوع التحويل (مثل بيع الأرصدة المدينة والتوريق وإقراض الأوراق المالية).

تحليل تواريخ الاستحقاق للتدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المحولة (الفقرة"٤٢هـ(هـ)")

ب٣٤- تتطلب الفقرة "٤٢هـ(هـ)" من المنشأة الإفصاح عن تحليل لتواريخ الاستحقاق للتدفقات النقدية الخارجة غير المخصومة لإعادة شراء الأصول المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر أو المبالغ الأخرى واجبة الدفع إلى الجهة المحول لها فيما يخص الأصول المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر موضحًا تواريخ الاستحقاق التعاقدية المتبقية للمنشأة. ويميز هذا التحليل التدفقات النقدية المطلوب دفعها (مثل العقود الآجلة) عن التدفقات النقدية التي قد يطلب من المنشأة دفعها (مثل خيارات البيع) وعن التدفقات النقدية التي قد تختار المنشأة دفعها (مثل خيارات الشراء المشتراة).

ب ٣٥ – ينبغي أن تستخدم المنشأة حكمها لتحديد العدد المناسب من الفترات الزمنية في إعداد تحليل تواريخ الاستحقاق الذي تقتضيه الفقرة "٤٢هـ(هـ)". على سبيل المثال، يمكن أن تحدد المنشاة الفترات الزمنية التالية لتواريخ الاستحقاق:

(أ) فترة لا تزيد عن شهر واحد.

و(ب) فترة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن ثلاثة أشهر.

و(ج) فترة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ستة أشهر.

و(د) فترة لا تقل عن ستة أشهر ولا تزيد عن السنة.

و(هـ) فترة لا تقل عن سنة واحدة ولا تزيد عن ثلاث سنوات.

و(و) فترة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تزيد عن خمس سنوات.

و(ز) فترة تتجاوز خمس سنوات.

ب٣٦ – إذا كان يوجد نطاق من تواريخ الاستحقاق المحتملة، تدمج التدفقات النقدية على أساس أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه من المنشأة أو يسمح لها بالدفع.

المعلومات النوعية (الفقرة "٤٢هـ(و)")

ب٣٧ – تشمل المعلومات النوعية التي تقتضيها الفقرة "٤٢هـ(و)" وصفاً للأصول المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر وطبيعة وغرض التدخل المستمر الذي يتم الحفاظ عليه بعد تحويل تلك الأصول. وهي تشمل أيضًا وصفاً للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة، بما في ذلك:

(أ) وصفاً للكيفية التي تدير فيها المنشأة المخاطر المتأصلة في تدخلها المستمر في الأصول المحولة التي تم استبعادها من الدفاتر.

(ب) ما إذا كان يتوجب على المنشأة تحمل الخسائر تجاه أطراف أخرى، وتبويب ومبالغ الخسائر التي تتحملها الأطراف الذين تكون مصلحتهم أقل من مصلحة المنشأة في الأصل (أي تدخلها المستمر في الأصل)

(ج) وصف لأي أحداث مرتبطة بالتزامات تقديم الدعم المالي أو إعادة شراء الأصول المالية المحولة.

الربح أو الخسارة من الاستبعاد من الدفاتر (الفقرة "٤٢ز(أ)")

ب٣٨- تتطلب الفقرة "٤٢ز(أ)" من المنشأة الإفصاح عن الربح أو الخسارة من الاستبعاد من الدفاتر فيما يتعلق بالأصول المالية التي يكون للمنشأة فيها تدخل مستمر. وينبغي أن تفصح المنشأة عما إذا ينشأ الربح أو الخسارة من الاستبعاد من الدفاتر لأن القيمة العادلة لمكونات الأصل المعترف به سابقًا (أي الحصة في الأصل الذي تم استبعاده من الدفاتر والحصة التي تحتفظ بها المنشأة) تختلف عن القيمة العادلة للأصل المعترف به سابقًا بكامله. في تلك الحالة، يجب أن تفصح المنشأة أيضًا عما إذا كانت مقاييس القيمة العادلة قد شملت المدخلات الهامة التي لم تكن تستند إلى بيانات السوق الملحوظة، كما هو مبين في الفقرة "٢٨أ".

معلومات إضافية (الفقرة "٤٢ح")

ب٣٩- قد لا تكون الإفصاحات المطلوبة في الفقرات "٤٢د" –"٤٢ز" كافية لتحقيق أهداف الإفصاح المنصوص عليها في الفقرة "٤٢ب". وإذا كان الحال كذلك، يجب أن تفصح المنشأة عن أي معلومات إضافية تعتبر ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح. وينبغي أن تقرر المنشأة، في ضوء الظروف، مقدار المعلومات الإضافية التي يجب أن تقدمها لتلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات ومقدار التأكيد الذي توليه لمختلف جوانب المعلومات الإضافية. ومن الضروري ايجاد توازن بين تضمين البيانات المالية تفاصيل زائدة قد لا تساعد مستخدمي البيانات المالية وحجب المعلومات نتيجة الكثير جدًا من التجميع.

المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية (الفقرات "١٣أ" إلى "١٣و")

ب٤٠- الإفصاحات الواردة في الفقرات "١٣ب" إلى "١٣ه" مطلوبة لجميع الأدوات المالية المثبتة التي تمت المقاصة بينها وفقًا للفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥). بالإضافة إلى ذلك، تقع الأدوات المالية ضمن نطاق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات "١٣ب" إلى "١٣ه" إذا كانت تخضع لترتيب مقاصة رئيسي ملزم أو اتفاقية مشابهة تشمل أدوات مالية ومعاملات مشابهة، بغض النظر عما إذا كانت الأدوات المالية تتم المقاصة بينها وفقًا للفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

ب٤١ – تشمل الاتفاقيات المشابهة المشار إليها في الفقرتين "١٣أ" و"ب٤٠" اتفاقيات تسوية المشتقات (derivative clearing agreements)، والاتفاقيات الرئيسية العالمية لإعادة الشراء (agreements global master repurchase)، والاتفاقيات الرئيسية العالمية الإقراض الأوراق المالية (global master securities lending agreements)، وأي حقوق ذات صلة بالضمان المالي. تشمل الأدوات المالية والمعاملات المشابهة المشار إليها في الفقرة "ب ٤٠" المشتقات، واتفاقيات البيع وإعادة الشراء، واتفاقيات البيع العكسي وإعادة الشراء (agreements reverse sale and repurchase)، واتفاقيات إقراض واقتراض الأوراق المالية. ومن أمثلة الأدوات المالية التي لا تقع ضمن نطاق الفقرة "١٣أ" القروض وودائع العملاء في نفس المؤسسة (ما لم تتم المقاصة بينها في قائمة المركز المالي)، والأدوات المالية التي تخضع فقط لاتفاقية ضمان.

الإفصاح عن المعلومات الكمية للأصول المالية المعترف بها والالتزامات المالية المعترف بها والتي تقع ضمن نطاق الفقرات "١٣(أ)" (الفقرة "١٣ج")

ب٤٢ – قد تخضع الأدوات المالية التي يتم الإفصاح عنها وفقًا للفقرة "١٣ج" لمتطلبات قياس مختلفة (على سبيل المثال، قد يتم القياس بالتكلفة المستهلكة لمبلغ واجب السداد متعلق باتفاقية إعادة شراء، في حين يتم قياس أداة مشتقة بالقيمة العادلة). ويجب على المنشاة إدراج الأدوات بالمبالغ التي تم الاعتراف بها وأن تصف أي فروق قياس ناتجة في الإفصاحات ذات الصلة.

الإفصاح عن إجمالي مبالغ الأصول المالية المعترف بها والالتزامات المالية المعترف بها والتي تقع ضمن نطاق الفقرة "١٣أ" (الفقرة "١٣ج(أ))

ب٤٣ – تتعلق المبالغ المطلوبة بموجب الفقرة "١٣ج(أ)" بالأدوات المالية المعترف بها والتي تتم المقاصة بينها وفقًا للفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري (٢٥). وتتعلق المبالغ المطلوبة بموجب الفقرة "١٣ج(أ)" أيضًا بالأدوات المالية المعترف بها التي تخضع لترتيب مقاصة رئيسي ملزمة أو لاتفاقية مشابهة بغض النظر عما إذا كانت مستوفية لضوابط المقاصة. ولكن الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة :١٣ج(أ)" لا تتعلق بأي مبالغ تم الاعتراف بها نتيجة لاتفاقيات الضمان التي لا تستوفي ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري (٢٥). وبدلا من ذلك، فإن المطلوب هو أن يتم الإفصاح عن مثل هذه المبالغ وفقا للفقرة "١٣ج(د).

الإفصاح عن المبالغ التي تتم المقاصة بينها وفقاً للضوابط الواردة في الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري (٢٥) (الفقرة "١٣ج(ب)")

ب٤٤ – تتطلب الفقرة "١٣ج(ب)" من المنشآت الإفصاح عن المبالغ التي تتم المقاصة بينها وفقاً للفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري (٢٥) عند تحديد صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي. ويتم الإفصاح عن مبالغ كل من الأصول المالية المعترف بها والالتزامات المالية المعترف بها التي تخضع للمقاصة بموجب الترتيب نفسه في إفصاحات الأصول المالية والالتزامات المالية. ولكن المبالغ التي يتم الإفصاح عنها (على سبيل المثال في جدول) تقتصر على المبالغ التي تخضع للمقاصة. على سبيل المثال، قد يكون للمنشأة أصل مشتق معترف به والتزام مشتق معترف به مستوفيان لضوابط المقاصة الواردة في الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري (٢٥). إذا كان إجمالي مبلغ الأصل المشتق أكبر من إجمالي مبلغ الالتزام المشتق، فإن جدول الإفصاح عن الأصل المالي سيشمل مبلغ الأصل المشتق بكامله (وفقاً للفقرة "١٣ج(أ)") ومبلغ الالتزام المشتق بكامله (وفقاً للفقرة "١٣ج(ب)"). ولكن في حين يشمل جدول الإفصاح عنً الالتزام المالي مبلغ الالتزام المالي بكامله (وفقاً للفقرة "١٣ج(أ)") إلا أنه سيشمل – فقط– مبلغ الأصل المشتق (وفقا للفقرة "١٣ج(ب)") المساوي لمبلغ الالتزام المشتق.

الإفصاح عن صافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي (الفقرة "١٣ج(ج)")

ب٤٥ – إذا كان للمنشأة أدوات تستوفي نطاق هذه الإفصاحات (كما هو محدد في الفقرة "١٣أ")، ولكنها لا تستوفي ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري (٢٥)، فإن المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة "١٣ج(ج)" تساوي المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة "١٣ج(أ)".

ب٤٦ – يجب إجراء مطابقة بين المبالغ المطلوب الإفصاح عنها بموجب الفقرة "١٣ج(ج)" ومبالغ البنود المعروضة بشكل منفرد في قائمة المركز المالي. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تقرر أن تجميع أو تفصيل مبالغ البنود الفردية في القوائم المالية يقدم معلومات أكثر ملاءمة، فيجب عليها إجراء مطابقة بين المبالغ المجمعة أو المفصلة التي يتم الإفصاح عنها الواردة في الفقرة "١٣ج(ج)" مع مبالغ البنود الفردية المعروضة في قائمة المركز المالي.

الإفصاح عن المبالغ التي تخضع لترتيب مقاصة رئيسي ملزم أو اتفاقية مشابهة بخلاف تلك التي تقع ضمن نطاق الفقرة "١٣ج(ب)" (الفقرة "١٣ج(د)")

ب٤٧ – تتطلب الفقرة "١٣ج(د)" من المنشآت الإفصاح عن المبالغ التي تخضع لترتيب مقاصة رئيسي ملزم أو اتفاقية مشابهة بخلاف تلك التي تقع ضمن نطاق الفقرة "١٣ج(ب)". وتشير الفقرة "١٣ج(د)(١)" إلى المبالغ التي تتعلق بالأدوات المالية المعترف بها والتي لا تستوفي بعض أو جميع ضوابط المقاصة الواردة في الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري (٢٥) (على سبيل المثال، الحقوق الحالية في المقاصة التي لا تستوفي الضابط الوارد في الفقرة "٤٢(ب)" من معيار المحاسبة المصري (٢٥)، أو الحقوق المشروطة في المقاصة التي تكون واجبة النفاذ وقابلة للممارسة –فقط– في حالة الإخفاق، أو فقط في حالة عجز سيولة أو إفلاس أي من الأطراف المقابلة).

ب٤٨ – تشير الفقرة "١٣ج(د)(٢)" إلى المبالغ التي تتعلق بالضمان المالي، بما في ذلك الضمان النقدي، سواء المستلم أو المرهون. يجب على المنشأة الإفصاح عن القيمة العادلة لهذه الأدوات المالية التي قد تم رهنها أو استلامها على أنها ضمان. وينبغي أن تكون المبالغ التي يتم الإفصاح عنها بموجب الفقرة "١٣ج(د)(٢)" متعلقة بالضمان الفعلي الذي تم استلامه أو رهنه وليس بأي مبالغ واجبة السداد أو مستحقة التحصيل تم الاعتراف بها لرد أو استرداد مثل ذلك الضمان.

القيود على المبالغ التي يتم الإفصاح عنها الواردة في الفقرة "١٣ج(د)" (الفقرة "١٣د")

ب٤٩ – عند الإفصاح عن المبالغ وفقًا للفقرة "١٣ج(د)"، يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار آثار زيادة الضمان عن الأداة المالية. وللقيام بذلك، يجب على المنشأة أولاً طرح المبالغ التي تم الإفصاح عنها وفقًا للفقرة "١٣ج(د)(١)" من المبلغ الذي تم الإفصاح عنه وفقًا للفقرة "١٣ج(ج)". ومن ثم، يجب على المنشأة قصر المبالغ التي يتم الإفصاح عنها وفقًا للفقرة "١٣ج(د)(٢)" على المبلغ المتبقي الوارد في الفقرة "١٣ج(ج)" فيما يتعلق بالأداة المالية ذات الصلة. ولكن إذا كانت الحقوق في الضمان يمكن تنفيذها على عدد من الأدوات المالية، فإنه يمكن إدراج مثل تلك الحقوق ضمن الإفصاح المقدم وفقًا للفقرة "١٣د".

وصف الحقوق في المقاصة التي تخضع لترتيبات مقاصة رئيسية ملزمة والاتفاقيات المشابهة (الفقرة "١٣هـ")

ب٥٠– يجب على المنشأة وصف أنواع الحقوق في المقاصة والاتفاقيات المشابهة التي تم الإفصاح عنها وفقاً للفقرة "١٣ج(د)"، بما في ذلك طبيعة تلك الحقوق. على سبيل المثال، يجب على المنشأة وصف حقوقها المشروطة. وللأدوات التي تخضع لحقوق في المقاصة لا تتوقف على حدث مستقبلي ولكنها لا تستوفي بقية الضوابط الواردة في الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري (٢٥)، يجب على المنشأة توضيح سبب (أسباب) عدم استيفاء الضوابط. ويجب على المنشأة توضيح شروط اتفاقية الضمان لأي ضمان مالي تم استلامه أو رهنه (على سبيل المثال، عند وجود قيود على الضمان).

الإفصاح بحسب نوع الأداة المالية أو بحسب الطرف المقابل

ب٥١– قد يتم تجميع الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرات "١٣ج(أ)" إلى "١٣ج(هـ)" بحسب نوع الأداة المالية أو المعاملة (على سبيل المثال، المشتقات، واتفاقيات إعادة الشراء وإعادة الشراء العكسي أو اتفاقيات اقتراض أوراق مالية وإقراض أوراق مالية).

ب٥٢– يمكن للمنشأة –بدلاً من ذلك –تجميع الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرات "١٣ج(أ)" إلى "١٣ج(ج)" بحسب نوع الأداة المالية، والإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب الفقرات "١٣ج(د)" إلى "١٣ج(هـ)" بحسب الطرف المقابل. وإذا قامت المنشأة بتقديم المعلومات المطلوبة بحسب الطرف المقابل، فإن المنشأة ليست مطالبة بتحديد الأطراف المقابلة بأسمائها. ومع ذلك، فإن تخصيص الأطراف المقابلة (الطرف المقابل (أ)، والطرف المقابل (ب)، والطرف المقابل (ج).. الخ) يجب أن يبقى ثابتًا من سنة لأخرى على مدى السنوات المعروضة للحفاظ على القابلية للمقارنة. ويجب أن تؤخذ الإفصاحات النوعية في الحسبان بحيث يكون بالإمكان تقديم المزيد من المعلومات عن أنواع الأطراف المقابلة. وعند تقديم إفصاح عن المبالغ الواردة في الفقرات "١٣ج(أ)" إلى "١٣ج(هـ)" بحسب الطرف المقابل، يجب الإفصاح عن المبالغ التي تكون مهمة –بشكل فردي– من حيث إجمالي مبالغ الطرف المقابل –بشكل منفصل– ويجب تجميع مبالغ الطرف المقابل المتبقية غير المهمة –بشكل فردي – في بند مستقل واحد.

أخـــرى

ب٥٣ – الإفصاحات المحددة المطلوبة بموجب الفقرات "١٣ج" إلى "١٣هـ" هي الحد الأدنى من المتطلبات. ولتحقيق الهدف الوارد في الفقرة "١٣ب"، قد يلزم المنشأة أن تكملها بإفصاحات (نوعية) إضافية، بالاعتماد على شروط ترتيبات المقاصة الرئيسية واجبة النفاذ والاتفاقيات ذات الصلة، بما في ذلك طبيعة الحقوق في المقاصة، وأثرها أو أثرها المحتمل على المركز المالي للمنشأة.



معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١)

القطاعات التشغيلية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١)

القطاعات التشغيلية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١)

القطاعات التشغيلية

المبدأ الأساسى

١-يتعين على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم طبيعة أنشطة الاعمال التى تشارك فيها وآثارها المالية والبيئات الاقتصادية التى تعمل بها.

نطاق المعيار

٢-يطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) القوائم المالية المستقلة أو المنفردة لمنشأة:

(١) يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها فى سوق عامة (سوق بورصة محلى أو أجنبى أو سوق تداول مباشر، بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

أو (٢) قدمت أو فى طريقها لتقديم قوائمها المالية لهيئة الرقابة المالية أو أية هيئة رقابية أخرى بهدف إصدار أى نوع من أنواع الأدوات فى سوق عامة.

و(ب) القوائم المالية المجمعة لمجموعة ولها شركة أم:

(١) يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها فى سوق عامة (سوق بورصة محلى أو أجنبى أو سوق تداول مباشر، بما فى ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

أو (٢) قدمت أو فى طريقها لتقديم قوائمها المالية المجمعة لهيئة الرقابة المالية أو أية هيئة رقابية أخرى بهدف إصدار أى نوع من أنواع الأدوات فى سوق عامة.

يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٣) " التقارير القطاعية "

٣-إذا اختارت منشأة – غير مطالبة بتطبيق هذا المعيار – الإفصاح عن معلومات حول القطاعات إلا انها لا تلتزم بهذا المعيار، فلا ينبغى أن تصف هذه المعلومات بالمعلومات القطاعية.

٤-ملغاة.

القطاعات التشغيلية

٥-القطاع التشغيلي هو أحد عناصر المنشأة الذي:

(أ) يشارك فى أنشطة الأعمال التى يمكن أن تجنى منها المنشأة إيرادات وتتكبد مصروفات (بما فى ذلك الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع العناصر الأخرى ضمن نفس المنشأة).

و (ب) يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي للمنشأة لاتخاذ قرارات حول الموارد التى سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه.

و (ج) تتوفر معلومات مالية منفصلة بشأنه.

وقد يشارك قطاع تشغيلي معين فى أنشطة أعمال لم تتحقق منها إيرادات حتى الآن فعلى سبيل المثال قد تعتبر الأنشطة التأسيسية بمثابة قطاعات تشغيلية قبل تحقيقها للإيرادات.

٦-ليس بالضرروة أن يكون كل جزء فى المنشأة قطاعًا تشغيليًا أو جزءًا من قطاع تشغيلي فعلى سبيل المثال قد لا يحقق المقر الرئيسى للشركة أو بعض الدوائر الوظيفية إيرادات أو قد تحقق إيرادات عرضية فقط تابعة لأنشطة المنشأة لذا فهى لا تعتبر قطاعات تشغيلية. ولأغراض هذا المعيار لا تعتبر نظم مزايا ما بعد انتهاء الخدمة الخاصة بالمنشأة قطاعات تشغيلية.

٧-يحدد مصطلح "الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي" وظيفة معينة وليس بالضرورة أن يكون مديرًا ذا مسمى محدد. وتكمن هذه الوظيفة فى تخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية وتقييم أدائها فى منشأة ما. وعادة ما يكون الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي فى المنشأة هو المدير التنفيذى أو مدير العمليات فى المنشأة ولكنه قد يكون مجموعة من المديرين التنفيذيين أو آخرين مثلاً.

٨-وفيما يخص العديد من المنشآت، تحدد الخصائص الثلاثة للقطاعات التشغيلية المبينة فى الفقرة "٥" قطاعاتها التشغيلية بوضوح. ومع ذلك قد تصدر المنشأة تقارير تعرض فيها أنشطتها بطرق متعددة. وإذا استخدم الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي أكثر من مجموعة واحدة من المعلومات القطاعية، فقد تحدد عوامل أخرى مجموعة واحدة من العناصر على أنها تشكل القطاعات التشغيلية للمنشأة، بما فى ذلك طبيعة أنشطة الأعمال لكل عنصر ووجود مديرين مسئولين عن هذه الأنشطة والمعلومات المعروضة أمام مجلس الإدارة.

٩-بشكل عام، يتوفر فى القطاع التشغيلي مدير للقطاع يكون مسئولاً بشكل مباشر تجاه الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي ويبقى على اتصال دائم معه لمناقشة الأنشطة التشغيلية أو النتائج المالية أو التقديرات أو الخطط الخاصة بالقطاع. ويحدد مصطلح " مدير القطاع " وظيفة معينة وليس بالضرورة أن يكون مديرًا ذا مسمى محدد. ويمكن أن يكون الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي هو أيضًا مدير القطاع لبعض القطاعات التشغيلية وقد يكون مدير واحد هو مدير القطاع لأكثر من قطاع تشغيلي واحد. وفى حال تطبيق الخصائص الواردة فى الفقرة "٥" على أكثر من مجموعة واحدة من عناصر مؤسسة ما رغم وجود مجموعة واحدة فقط مسئول عنها مديرى القطاعات، فإن مجموعة العناصر تلك هى التى تشكل القطاعات التشغيلية.

١٠- يمكن أن تنطبق الخصائص الواردة فى الفقرة "٥" على مجموعتين متداخلتين أو أكثر من العناصر التى يعتبر المديرون مسئولون عنها. ويشار أحيانًا إلى هذا الهيكل على أنه شكل من أشكال المصفوفة فى التنظيم. فعلى سبيل المثال، يكون بعض المديرين فى بعض المنشآت مسئولين غالبًا عن خطوط إنتاج وخدمات مختلفة بينما يعتبر مديرون أخرون مسئولين عن مناطق جغرافية معينة. ويراجع الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي النتائج التشغيلية لكل من مجموعتى العناصر بشكل منتظم، كما أن المعلومات المالية متاحة حول كلا المجموعتين. وفى هذه الحالة، ينبغى أن تحدد المنشأة مجموعة العناصر التى تشكل القطاعات التشغيلية من خلال الرجوع إلى المبدأ الأساسى.

القطاعات المطلوب التقرير عنها

١١-ينبغى أن تعرض المنشأة بشكل منفصل المعلومات حول كل قطاع تشغيلي:

(أ) تم تحديده وفقًا للفقرات من "٥" إلى "١٠" أو النتائج الناجمة عن تجميع اثنين أو أكثر من تلك القطاعات وفقًا للفقرة "١٢".

و (ب) يتجاوز الحدود الرقمية المنصوص عليها فى الفقرة "١٣".

تحدد الفقرات من "١٤" إلى "١٩" حالات أخرى ينبغى فيها عرض معلومات منفصلة حول القطاع التشغيلي.

معايير التجميع

١٢–غالبًا ما تظهر القطاعات التشغيلية أداء ماليًا مماثلاً على المدى الطويل إذا كان لديها خصائص اقتصادية مماثلة. فعلى سبيل المثال فإنه من المتوقع أن يكون متوسط هوامش الربح الإجمالية طويلة الأجل لقطاعين تشغيليين مماثلاُ إذا امتلك القطاعان خصائص اقتصادية مماثلة. وقد يتم تجميع قطاعين تشغيليين أو أكثر فى قطاع تشغيلي واحد إذا كان التجميع متوافقًا مع المبدأ الأساسى فى هذا المعيار وكانت القطاعات ذات خصائص اقتصادية مماثلة وكانت القطاعات متشابهة فى كل من الجوانب التالية:

(أ) طبيعة المنتجات والخدمات.

و (ب) طبيعة عمليات الإنتاج.

و (ج) نوع أو فئة العميل حسب منتجاته أو خدماته.

و (د) الأساليب المستخدمة لتوزيع منتجاتهم أو تقديم خدماتهم.

و (هـ) طبيعة البيئة التنظيمية إذا كان ممكنًا مثل العمل المصرفى أو التأمين أو المرافق العامة.

الحدود الرقمية

١٣– يتعين على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل معلومات حول القطاع التشغيلي الذي يستوفى أيًا من الحدود الرقمية التالية:

(أ) أن يساوي إيراده المعترف به، بما فى ذلك المبيعات إلى العملاء الخارجيين والمبيعات أو التحويلات بين القطاعات، ١٠% أو أكثر من الإيراد المجمع الداخلى والخارجى، لكافة القطاعات التشغيلية.

(ب) أن يساوي مبلغ أرباحه أو خسائره المحققة ما نسبته ١٠% أو أكثر من أى المبلغين التاليين، أيهما أكبر:

(١) الأرباح المجمعة المعلنة لكافة القطاعات التشغيلية التى لم تحقق خسارة.

و (٢) الخسائر المجمعة المعلنة لكافة القطاعات التشغيلية التى حققت خسائر.

(ج) أن تشكل أصوله ١٠% أو أكثر من الأصول المجمعة لكافة القطاعات التشغيلية.

يمكن أن تعتبر القطاعات التشغيلية التى لا تستوفى أيا من حدود التصنيف الكمية عاليه كقطاعات تعرض ويفصح عنها بشكل منفصل فى التقارير المالية إذا اعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول القطاع ستكون مفيدة لمستخدمى القوائم المالية.

١٤- قد تدمج المنشأة معلومات عن القطاعات التشغيلية التى لا تستوفى الحدود الرقمية مع المعلومات عن القطاعات التشغيلية الأخرى التى لا تستوفى الحدود الرقمية لإيجاد قطاع يعرض منفصلاً فى التقارير المالية فقط فى حال كون هذه القطاعات التشغيلية ذات خصائص اقتصادية مماثلة وتتشارك فى أغلبية معايير التجميع المدرجة فى الفقرة "١٢".

١٥- إذا شكل إجمالي الإيراد الخارجى المعترف به من قبل القطاعات التشغيلية أقل من ٧٥% من إيراد المنشأة، ينبغى تحديد قطاعات تشغيلية إضافية كقطاعات تعرض فى التقارير المالية (حتى وإن لم تحقق المعايير المدرجة فى الفقرة "١٣") إلى أن يصل ما نسبته ٧٥% على الأقل من إيراد المنشأة فى القطاعات المعروضة فى التقارير المالية.

١٦- ينبغى دمج المعلومات حول أنشطة الأعمال والقطاعات التشغيلية الأخرى غير المطلوب عرضها منفصلة فى التقرير عنه والإفصاح عنها ضمن فئة "كافة القطاعات الأخرى" بشكل منفصل عن بنود التسويات الأخرى فى المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة "٢٨". وينبغى وصف مصادر الإيراد الذي تتضمنه فئة كافة القطاعات الأخرى.

١٧- إذا رأت الإدارة أن هناك قطاعًا تشغيليًا محددًا قد عرض منفصلاً فى التقرير عنه فى الفترة السابقة مباشرة قد استمر هامًا أيضًا هذه الفترة، ينبغى الاستمرار فى عرض المعلومات حول ذلك القطاع بشكل منفصل فى الفترة الحالية حتى وإن لم يعد يحقق متطلبات العرض المنفصل المنصوص عليها فى الفقرة "١٣".

١٨- إذا تم تحديد قطاع تشغيلي على أنه قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية فى الفترة الحالية وفقًا للحدود الرقمية، ينبغى إعادة عرض بيانات القطاع لفترة سابقة معروضة لأغراض المقارنة لتعكس القطاع المطلوب عرضه منفصلاً حديثًا فى التقارير المالية كقطاع منفصل، حتى وإن لم يحقق ذلك القطاع متطلبات العرض المنفصل المنصوص عليها فى الفقرة "١٣" فى الفترة السابقة، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جدًا.

١٩- قد يكون هناك حد عملى لعدد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة فى القوائم المالية التى تفصح عنها المنشأة بشكل منفصل بحيث تصبح المعلومات القطاعية التى تقع خارج هذا الحد مفصلة للغاية. ورغم عدم تعيين حد دقيق، إلا أنه عند زيادة عدد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة فى القوائم المالية بموجب الفقرات من "١٣" إلى "١٨" عن عشر قطاعات، حينئذ ينبغى على المنشأة أن تنظر فى التوصل إلى حد عملى.

الإفصاح

٢٠- على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم طبيعة أنشطة الأعمال التى تقوم بها وآثارها المالية والبيئة الاقتصادية التى تعمل فيها.

٢١- ومن أجل تفعيل المبدأ الوارد فى الفقرة "٢٠"، على المنشأة أن تفصح عما يلي لكل فترة يعرض بشأنها قائمة دخل:

(أ) معلومات عامة كما هو موضح فى الفقرة "٢٢".

و (ب) معلومات حول الأرباح أو الخسائر الناتجة للقطاع، بما فى ذلك الإيرادات والمصروفات المحددة الواردة فى الأرباح أو الخسائر الناتجة للقطاع وأصول والتزامات القطاع وأساس القياس كما هو موضح فى الفقرات من "٢٣" إلى "٢٧".

و (ج) مطابقات إجمالي إيرادات القطاع وإجمالي أرباح أو خسائر القطاع الناتجة وأصول والتزامات القطاع وبنود القطاع الهامة الأخرى مع المبالغ المقابلة للمنشأة ككل كما هو موضح في الفقرة "٢٨".

ويتعين إجراء مطابقات بين مبالغ قائمة المركز المالي للقطاعات المطلوب عرضها منفصلة مع المبالغ فى قائمة المركز المالي للمنشأة ككل لكل تاريخ تعرض فيه قائمة المركز المالي. وينبغى إعادة بيان المعلومات التى تتعلق بالفترات السابقة كما هو موضح فى الفقرتين "٢٩" و"٣٠".

معلومات عامة

٢٢- على المنشأة أن تفصح عن المعلومات العامة التالية:

(أ) العوامل المستخدمة فى تحديد قطاعات المنشأة المطلوب عرضها منفصلة فى القوائم المالية بما فى ذلك أسس تنظيم المنشأة (فيما إذا اختارت الإدارة تنظيم المنشأة طبقًا للمنتجات والخدمات أو المناطق الجغرافية أو البيئات التنظيمية أو مجموعة من العوامل وما إذا كان قد تم تجميع القطاعات التشغيلية).

و (ب) أنواع المنتجات والخدمات التى يستمد منها كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية إيراداته.

معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والالتزامات

٢٣- يتعين على المنشأة التقرير عن قياس أرباح أو خسائر كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية وإجمالي أصوله. كما ينبغى عليها التقرير عن قياس الالتزامات لكل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية إذا كان يتم تزويد هذا المبلغ بشكل منتظم إلى الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي. وعلى المنشأة أن تفصح أيضًا عما يلي حول كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية إذا كانت المبالغ المذكورة تدخل ضمن قياس أرباح أو خسائر القطاع الذي يراجعه الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي أو يتم تقديمها بطريقة أخرى إلى هذا المسئول، حتى وإن لم تكن تدخل ضمن ذلك القياس لأرباح أو خسائر القطاع:

(أ) الإيرادات من العملاء الخارجيين.

و (ب) الإيرادات من المعاملات مع القطاعات التشغيلية الأخرى فى نفس المنشأة.

و (ج) إيراد الفوائد.

و (د) مصروفات الفوائد.

و (هـ) الإهلاك والاستهلاك.

و (و) البنود ذات الأهمية النسبية للدخل والمصروف المفصح عنها وفقًا للفقرة "٩٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية".

و (ز) حصة المنشأة فى ربح أو خسارة الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة التى يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.

و (ح) مصروف أو دخل ضريبة الدخل.

و (ط) البنود غير النقدية ذات الأهمية النسبية باستثناء الإهلاك والاستهلاك.

يتعين على المنشأة تسجيل إيراد الفوائد بشكل منفصل عن مصروفات الفوائد لكل قطاع يتم التقرير عنه إلا إذا كانت معظم إيرادات القطاع من الفائدة وكان الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي فى المقام الأول مسئولاً عن صافي الإيراد من الفوائد لتقييم أداء القطاع واتخاذ قرارات حول الموارد التى سيتم تخصيصها للقطاع. وفى تلك الحالة، قد تعرض المنشأة صافي إيراد القطاع من الفوائد مطروحًا منه مصروفات الفوائد وتفصح عن أنها قامت بذلك.

٢٤- على المنشأة أن تفصح عما يلي حول كل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى التقارير المالية إذا كانت المبالغ المذكورة تدخل ضمن قياس أصول القطاع التى يراجعها الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي أو ترفع إليه بطريقة أخرى بشكل منتظم، حتى وإن لم تكن تدخل ضمن قياس أصول القطاع:

(أ) مبلغ الاستثمار فى الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة التى تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.

و (ب) مبالغ الإضافات إلى الأصول غير المتداولة* بإستثناء الأدوات المالية وأصول الضريبة المؤجلة وأصول مزايا ما بعد أداء الخدمة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين") والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين.

القياس

٢٥- ينبغى أن يكون مبلغ كل بند من بنود القطاع تم عرضه منفصلاً هو القياس الذي تم التقرير عنه إلى الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي لأغراض اتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه، وينبغى أن تكون التعديلات والحذف الذي يتم إجراؤه لدى إعداد القوائم المالية للمنشأة وتوزيع الإيرادات والمصروفات والأرباح أو الخسائر تدخل ضمن تحديد أرباح أو خسائر القطاع فى التقارير المالية فقط إذا كانت تدخل ضمن قياس أرباح أو خسائر القطاع المستخدم من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي. وعلى نحو مماثل، ينبغى فقط عرض تلك الأصول والالتزامات التى تدخل ضمن قياس أصول والتزامات القطاع والمستخدمة من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي فيما يتعلق بذلك القطاع. وإذا تم توزيع المبالغ لأرباح أو خسائر وأصول أو التزامات للقطاع المعروض ينبغى توزيع هذه المبالغ على أساس معقول.

٢٦- إذا استخدم الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي قياسًا واحدًا فقط لأرباح أو خسائر القطاع التشغيلي وأصول أو التزامات القطاع فى تقييم أداء القطاع واتخاذ قرار حول كيفية تخصيص الموارد، ينبغى التقرير عن ربح أو خسارة وأصول أو التزامات القطاع حسب تلك القياسات. أما إذا استخدم هذا الرئيس أكثر من قياس واحد لأرباح أو خسائر القطاع التشغيلي وأصول أو التزامات القطاع، ينبغى أن تكون القياسات المستخدمة فى إعداد القوائم المالية هى تلك التى تعتقد الإدارة بأنها محددة وفقًا لمبادئ القياس الأكثر توافقًا مع تلك المقاييس المستخدمة فى قياس المبالغ المقابلة فى القوائم المالية الخاصة بالمنشأة.

٢٧- على المنشأة أن تقدم تفسيرًا لمقاييس أرباح أو خسائر القطاع وأصول والتزامات القطاع لكل قطاع مطلوب عرضه منفصلاً فى القوائم المالية. وعلى المنشأة أن تفصح كحد أدنى عما يلي:

(أ) أساس محاسبة أى معاملات بين القطاعات المعروضة فى القوائم المالية.

(ب) طبيعة أية فروق بين مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات المعروضة فى القوائم المالية وأرباح أو خسائر المنشأة ككل قبل مصروف أو دخل ضريبة الدخل والعمليات غير المستمرة (إذا لم يكن هذا واضحًا فى المطابقات المبينة فى الفقرة "٢٨") وقد تتضمن تلك الفروق السياسات المحاسبية وسياسات توزيع التكاليف المتكبدة مركزيًا واللازمة لفهم المعلومات القطاعية المعروضة.

(ج) طبيعة أية فروق بين مقاييس أصول القطاعات المعروضة فى القوائم المالية وأصول المنشأة ككل (إذا لم يكن هذا واضحًا فى المطابقات المبينة فى الفقرة "٢٨"). وقد تتضمن تلك الفروق السياسات المحاسبية وسياسات توزيع الأصول المستخدمة بشكل مشترك وذلك لفهم المعلومات القطاعية المعروضة.

(د) طبيعة أية فروق بين مقاييس التزامات القطاعات المعروضة فى القوائم المالية والتزامات المنشأة ككل (إذا لم يكن هذا واضحًا فى المطابقات المبينة فى الفقرة "٢٨"). وقد تتضمن تلك الفروق السياسات المحاسبية وسياسات توزيع الالتزامات المستخدمة بشكل مشترك وذلك لفهم المعلومات القطاعية المعروضة.

(هـ) طبيعة أية تغيرات عن الفترات السابقة فى أساليب القياس المستخدمة فى تحديد أرباح أو خسائر القطاع المعروض وأثر تلك التغيرات، إن وجدت، على قياس أرباح أو خسائر القطاع.

(و) طبيعة وأثر أى توزيعات غير متناسقة للقطاعات المعروضة فى القوائم المالية، فعلى سبيل المثال قد توزع منشأة ما مصروف الإهلاك لقطاع دون توزيع الأصول القابلة للإهلاك ذات العلاقة لذلك القطاع.

المطابقات وتسوياتها

٢٨- على المنشأة أن تقدم مطابقات مع التسوية اللازمة لكافة البنود التالية:

(أ) إجمالي إيرادات القطاعات المعروضة فى القوائم المالية مع إيرادات المنشأة ككل.

(ب) إجمالي قياس أرباح أو خسائر القطاعات المعروضة فى القوائم المالية مع أربـــاح أو خسائر المنشأة ككل قبل مصروف (دخل) الضريبة والعمليات غيـــر المـــستمرة. وإذا وزعت المنشأة على القطاعات المعروضة فى القوائم الماليـــة بنـــودًا معينـــة مثـــل مصروف (دخل) الضريبة يمكن أن تطـــابق المنـــشأة إجمـــالي أربـــاح أو خـــسائر القطاعات مع أرباح أو خسائر المنشأة ككل بعد تلك البنود.

(ج) إجمالي أصول القطاعات المعروضة فى القوائم المالية مع أصول المنشأة ككل.

(د) إجمالي التزامات القطاعات المعروضة فى القوائم المالية مع التزامات المنشأة ككل إذا تم عرض التزامات القطاع وفقًا للفقرة "٢٣".

(هـ) إجمالي مبالغ القطاعات المعروضة فى القوائم المالية لكل بند آخر ذى أهميـــة نـــسبية من بنود المعلومات المفصح عنها مع المبلغ المقابل والخاص بالمنشأة ككل.

ينبغى تحديد ووصف كافة بنود المطابقة ذات الأهمية النسبية وتـــسويتها بـــشكل منفـــصل. فعلى سبيل المثال ينبغى بطريقة منفصلة تحديد وشرح مبلـــغ كـــل تعـــديل هـــام ومـــؤثر ضرورى لمطابقة أرباح أو خسائر القطاع المعروض فى القـــوائم الماليـــة مـــع أربـــاح أو خسائر المنشأة ككل الناجمة عن سياسات محاسبية مختلفة.

إعادة عرض المعلومات السابق إصدار قوائم عنها

٢٩- إذا قامت المنشأة بتغيير هيكلها التنظيمى الداخلى بطريقة تؤدى إلى تغيير فى تركيبة قطاعاتها المطلوب عرضها منفصلة فى قوائمها المالية، ينبغى عليها إعادة عرض المعلومات المقابلة للفترات السابقة، بما فى ذلك الفترات الدورية، إلا إذا كانت المعلومات غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جدًا. وينبغى تحديد ما إذا كانت المعلومات غير متوفرة وما إذا كانت تكلفة إعدادها مرتفعة جدًا لكل بند منفرد من بنود الإفصاح. وبعد حدوث تغيير فى تركيبـــة قطاعات المنشأة المطلوب عرضها منفصلة فى القوائم المالية، عليها إن تفصح عما إذا كانت قد أعادت عرض البنود المقابلة فى المعلومات القطاعية لفترات سابقة.

٣٠- إذا غيرت المنشأة هيكلها التنظيمى الداخلى بطريقة تؤدى إلى تغيير فى تركيبـــة قطاعاتهـــا المطلوب عرضها منفصلة فى قوائمها المالية وإذا لم يعد عرض المعلومات القطاعية لفترات سابقة، لتعكس التغيير بما فى ذلك الفترات الدورية، فعلى المنشأة أن تفصح فى السنة التـــى حدث فيها التغيير عن المعلومات القطاعية للفترة الحالية وفق الأساس القديم والأساس الحديث للتوزيع، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جدًا.

الافصاحات على مستوى المنشأة

٣١- تنطبق الفقرات من "٣٢" إلى "٣٤" على كافة المنشآت الخاضعة لهذا المعيار بما فى ذلك تلك المنشآت التى تملك قطاعًا واحدًا يعرض فى القوائم المالية. بعض المنشآت لا تقوم بتنظيم أنشطة اعمالها على أساس الفروق فى المنتجات والخدمات ذات العلاقة أو الفروق بين المناطق الجغرافية للعمليات. مثل هذه المنشأة تعرض إيرادات القطاعات فى القوائم المالية للمنشأة من مجموعة واسعة من المنتجات والخدمات المختلفة بشكل أساسى، أو قد يقدم أكثر من قطاع واحد من قطاعاتها المعروضة فى القوائم المالية نفس المنتجات والخدمات بشكل أساسى. وعلى نحومماثل، يمكن أن تحتفظ قطاعات المنشأة المعروضة فى القوائم المالية بأصول فى مناطق جغرافية متنوعة وتعرض إيرادات من عملاء فى مناطق جغرافية مختلفة، أو قد يعمل أكثر من قطاع واحد من قطاعاتها المعروضة فى القوائم المالية فى المنطقة الجغرافية ذاتها. وينبغى تقديم المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من "٣٢" إلى "٣٤"فقط فى حالة عدم تقديمها كجزء من معلومات القطاع المعروض فى القوائم المالية المطلوبة بموجب هذا المعيار.

معلومات حول المنتجات والخدمات

٣٢- يتعين على المنشأة التقرير عن الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة أو لكل مجموعة من المنتجات والخدمات المماثلة إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرةوكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جدًا، وفى هذه الحالة ينبغى الإفصاح عن تلك الحقيقة وينبغى أن تستند مبالغ الإيرادات التى تم التقرير عنها إلى المعلومات المالية المستخدمة لإصدار القوائم المالية الخاصة بالمنشأة ككل.

معلومات حول المناطق الجغرافية

٣٣- يتعين على المنشأة التقرير عن المعلومات الجغرافية التالية إلا إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جدًا:

(أ) الإيرادات من العملاء الخارجيين (١) المتولدة فى بلد إقامة المنشأة و (٢) المتولدة من كافة الدول الأجنبية التى تستمد منها المنشأة الإيرادات. وإذا كانت الإيرادات من العملاء الخارجيين المتولدة من دولة أجنبية منفردة هى إيرادات هامة، ينبغى الإفصاح عن تلك الإيرادات بشكل منفصل. وعلى المنشأة أن تفصح عن الأساس الذي تم بموجبه توزيع هذه الإيرادات من العملاء الخارجيين على الدول المختلفة.

(ب) الأصول غير المتداولة باستثناء الأدوات المالية وأصول الضريبة المؤجلة وأصول مزايا ما بعد انتهاء الخدمة والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين (١) التى تقع فى بلد إقامة المنشأة و (٢) التى تقع فى كافة الدول الأجنبية التى تحتفظ فيها المنشأة بأصول. وإذا كانت الأصول فى دولة أجنبية منفردة هى أصول هامة، ينبغى الإفصاح عن تلك الأصول بشكل منفصل.

وينبغى أن تستند المبالغ المعروضة إلى المعلومات المالية المستخدمة لإصدار القوائم المالية الخاصة بالمنشأة ككل. وإذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جدًا، فإنه ينبغى الإفصاح عن تلك الحقيقة. وقد تقدم المنشأة، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب هذه الفقرة، المجاميع الفرعية للمعلومات الجغرافية حول مجموعات الدول.

معلومات حول كبار العملاء

٣٤- ينبغى على المنشأة أن تقدم معلومات حول مدى إعتمادها على كبار عملائها. وإذا كانت الإيرادات المتولدة من المعاملات مع عميل خارجى واحد تساوي ١٠% أو أكثر من إيرادات المنشأة، فإنه يتعين على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة وعن إجمالي مبلغ الإيرادات من كل عميل كهذا، وهوية القطاع أو القطاعات التى تولد هذه الإيرادات. ولا تحتاج المنشأة إلى الإفصاح عن هوية عميل كبير أو مبلغ الإيرادات التى يحققها كل قطاع من ذلك العميل. ولأغراض هذا المعيار ينبغى أن تعتبر مجموعة المنشآت التى تعلم المنشأة المعدة للقوائم المالية بأنها تخضع لسيطرة مشتركة على أنها عميل واحد، كما ينبغى أن تعتبر الحكومة (سواء وطنية أو رسمية أو إقليمية أو محلية أو أجنبية) والمنشأت التى تعلم المنشأة المعدة للقوائم المالية بأنها تخضع لسيطرة تلك الحكومة كعميل واحد.

ملحق

إرشادات التطبيق

ترافق هذه الإرشادات معيار المحاسبة المصرى رقم (٤١) ولكنها لا تمثل جزءًا منه.

المقدمة

أت١- تعرض إرشادات التطبيق هذه أمثلة توضح الافصاحات المطلوبة بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) ورسم تخطيطي للمساعدة في تحديد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة في القوائم المالية. ولا تعتبر النماذج الواردة في الأمثلة التوضيحية بمثابة متطلبات. والأمثلة التوضيحية التالية هي لمنشأة افتراضية يشار إليها هنا باسم شركة أ ب ج.

معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة المعروضة في القوائم المالية

أت٢- فيما يلي توضيح للافصاح عن المعلومات الوصفية حول قطاعات المنشأة المعروضة في القوائم المالية (تشير مراجع الفقرة إلى المتطلبات ذات الصلة في هذا المعيار).

وصف أنواع المنتجات والخدمات التى يستمد منها كل قطاع معروض في القوائم المالية إيراداته (الفقرة "٢٢ (ب)")

تملك شركة أ ب ج خمسة قطاعات معروضة في القوائم المالية: قطع غيار سيارات والسفن والبرمجيات والالكترونيات والتمويل، وينتج قطاع السيارات قطع غيار للبيع لمحال بيع قطع السيارات بالتجزئة. وينتج قطاع السفن سفناً صغيرة لتخدم صناعة النفط والأعمال البحرية المماثلة، وينتج قطاع البرمجيات برامج تطبيقية بغرض بيعها لمنتجي أجهزة الحاسب الآلى ومحال بيع أجهزة الحاسب الآلى بالتجزئة وينتج قطاع الإلكترونيات دوائر متكاملة ومنتجات ذات علاقة من أجل بيعها لمنتجى أجهزة الحاسب الآلى، في حين أن قطاع التمويل مسئول عن بعض العمليات المالية للشركة بما في ذلك تمويل مشتريات العملاء للمنتجات من القطاعات الأخرى وعمليات التمويل العقاري.

قياس أرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاع التشغيلي (الفقرة "٢٧")

إن السياسات المحاسبية للقطاعات التشغيلية هي نفس السياسات الموضحة في ملخص السياسات المحاسبية الهامة باستثناء أن مصروف التقاعد لكل قطاع تشغيلي يتم الاعتراف به وقياسه على أساس الدفعات النقدية لنظام التقاعد. وتقيم شركة أ ب ج الآداء على أساس الربح أو الخسارة من العمليات قبل اقتطاع مصروف الضريبة دون ان يتضمن ذلك الأرباح والخسائر غير المتكررة وأرباح أو خسائر الصرف الأجنبى.

وتقوم شركة أ ب ج بالمحاسبة عن المبيعات والتحويلات بين القطاعات كما لو أن المبيعات أو التحويلات تخص طرف ثالث، أى حسب أسعار السوق الحالية.

العوامل التى تستخدمها الإدارة لتحديد قطاعات المنشأة التى تعرض منفصلة في القوائم المالية (الفقرة "٢٢ (أ)")

تعتبر قطاعات شركة أ ب ج المعروضة في القوائم المالية وحدات عمل استراتيجية تقدم منتجات وخدمات مختلفة. وتتم إدارة هذه القطاعات بشكل منفصل لأن كل نشاط يتطلب تقنية مختلفة واستراتيجيات تسويق مختلفة، وقد تم الاستحواذ على معظم أنشطة الأعمال كوحدات منفردة وتم الإبقاء على الإدارة كما هي في وقت الاستحواذ.

معلومات حول أرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية

أت٣- يوضح الجدول التالي نموذجًا مقترحًا للإفصاح عن المعلومات حول أرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية (الفقرتان "٢٣ و٢٤ "). ويطلب نفس النوع من المعلومات لكل سنة يتم عرض قائمة الدخل بشأنها، ولا توزع شركة أ ب ج مصروف الضريبة (ضريبة الدخل) أو الأرباح والخسائر غير المتكررة للقطاعات المعروضة في القوائم المالية، وبالإضافة إلى ذلك، ليس لدى كافة القطاعات المعروضة في التقارير المالية بنودًا غير نقدية هامة باستثناء الإهلاك والاستهلاك فى الأرباح أو الخسائر، ويفترض أن المبالغ المذكورة في هذا المثال التوضيحي هي المبالغ الواردة في التقارير التي يستخدمها الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي.

	قطاع السيارات	السفن	البرمجيات	الالكترونيات	التمويل	كافة القطاعات الاخرى	المجموع
الإيرادات من عملاء خارجيين	٣,٠٠٠	٥,٠٠٠	٩,٥٠٠	١٢,٠٠٠	٥,٠٠٠	١,٠٠٠ (أ)	٣٥,٥٠٠
الإيرادات بين القطاعات	–	–	٣,٠٠٠	١,٥٠٠	–	–	٤,٥٠٠
إيرادات الفوائد	٤٥٠	٨٠٠	١,٠٠٠	١,٥٠٠	–	–	٣,٧٥٠
مصروفات الفوائد (ب)	٣٥٠	٦٠٠	٧٠٠	١,١٠٠	–	–	٢,٧٥٠
صافي إيراد الفوائد	–	–	–	–	١,٠٠٠	–	١,٠٠٠
الإهلاك والاستهلاك	٢٠٠	١٠٠	٥٠	١,٥٠٠	١,١٠٠	–	٢,٩٥٠
أرباح القطاع	٢٠٠	٧٠	٩٠٠	٢,٣٠٠	٥٠٠	١٠٠	٤,٠٧٠
البنود الهامة غير النقدية الأخرى							
اضمحلال الأصول	–	٢٠٠	–	–	–	–	٢٠٠
أصول القطاع	٢,٠٠٠	٥,٠٠٠	٣,٠٠٠	١٢,٠٠٠	٥٧,٠٠٠	٢,٠٠٠	٨١,٠٠٠
النفقات المتعلقة بالأصول غير المتداولة للقطاع	٣٠٠	٧٠٠	٥٠٠	٨٠٠	٦٠٠	–	٢,٩٠٠
التزامات القطاع	١,٠٥٠	٣,٠٠٠	١,٨٠٠	٨,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	–	٤٣٨٥٠

(أ) تنسب الإيرادات من القطاعات دون الحدود الرقمية إلى أربعة قطاعات تشغيلية في شركة أ ب ج وتتضمن تلك القطاعات اعمال محدودة في مجال العقارات وتأجير المعدات الالكترونيات والاستشارات في مجال البرمجيات وعملية تأجير المستودعات ولم تستوف أى من هذه القطاعات أى من الحدود الرقمية لتحديد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة في القوائم المالية.

(ب) يحصل قطاع التمويل على معظم إيراداته من الفوائد وتعتمد الإدارة بشكل رئيسى في إدارة ذلك القطاع على صافي إيرادات الفوائد وليس على إجمالي مبالغ الإيرادات والمصروفات لذلك يتم الإفصاح عن صافي المبلغ فقط كما هو مسموح بموجب الفقرة ("٢٣").

مطابقات إيرادات وأرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية وتسويتها

أت٤– يوضح الجدول التالي مطابقات إيرادات وأرباح أو خسائر وأصول والتزامات القطاعات المعروضة في القوائم المالية مع المبالغ المقابلة للمنشأة ككل (الفقرة "٢٨ (أ) إلى (د) "). كما يطلب إظهار المطابقات فيما يتعلق بكل بند هام آخر من المعلومات المفصح عنها

(الفقرة "٢٨ (هـ)"). ومن المفترض ألا تتضمن البيانات المالية الخاصة بالمنشأة عمليات غير مستمرة وكما هو موضح في الفقرة "أت٢" تعترف المنشأة وتقيس مصروف التقاعد لقطاعاتها المعروضة في القوائم المالية على أساس الدفعات النقدية لنظام التقاعد ولا توزع المنشأة بعض البنود المعينة على قطاعاتها المعروضة في القوائم المالية.

الإيرادات	
إجمالي إيرادات القطاعات المعروضة	٣٩,٠٠٠
إيرادات أخرى	١,٠٠٠
إلغاء الإيرادات بين القطاعات	(٤,٥٠٠)
إيرادات المنشأة ككل	٣٥,٥٠٠

الربح أو الخسارة	
إجمالي الربح أو الخسارة للقطاعات المعروضة	٣,٩٧٠
الأرباح أو الخسائر الأخرى	١٠٠
إلغاء الأرباح بين القطاعات	(٥٠٠)
المبالغ غير الموزعة المتعلقة بتسويات قضايا مقبوضة	٥٠٠
مصروفات الشركة الأخرى	(٧٥٠)
تعديل مصروف التقاعد في القوائم المجمعة	(٢٥٠)
الدخل قبل اقتطاع مصروف ضريبة الدخل للمنشأة ككل	٣,٠٧٠

الأصول	
إجمالي الأصول للقطاعات المعروضة	٧٩,٠٠٠
الأصول الأخرى	٢,٠٠٠
إلغاء المدينون الناتجة أرصدتهم من مقر الشركة الرئيسى	(١,٠٠٠)
المبالغ غير الموزعة الأخرى	١,٥٠٠
أصول المنشأة ككل	٨١,٥٠٠

الالتزامات	
إجمالي الالتزامات للقطاعات المعروضة	٤٣,٨٥٠
التزامات مزايا التقاعد المحددة غير الموزعة	٢٥,٠٠٠
التزامات المنشأة ككل	٦٨,٨٥٠

البنود الهامة الأخرى	القطاعات المعروضة	التعديلات	مجاميع المنشأة ككل
إيرادات الفوائد	٣,٧٥٠	٧٥	٣,٨٢٥
مصروفات الفوائد	(٢,٧٥٠)	(٥٠)	(٢,٧٠٠)
صافي إيراد	١,٠٠٠	–	١,٠٠٠
الفوائد (قطاع التمويل فقط)			
النفقات الرأسمالية	٢,٩٠٠	١,٠٠٠	٣,٩٠٠
الإهلاك والاستهلاك	٢,٩٥٠	–	٢,٩٥٠
الاضمحلال	٢٠٠	–	٢٠٠

يتمثل بند المطابقة لتعديل النفقات الرأسمالية في المبلغ المتكبد لبناء مقر الشركة وهو غير معروض في المعلومات القطاعية، ولا تعتبر أى من التعديلات الأخرى هامة.

المعلومات الجغرافية

أت٥- يوضح الجدول التالي المعلومات الجغرافية التي تقتضيها الفقرة " ٣٣ " (بما ان قطاعات شركة أ ب ج المعروضة في القوائم المالية مبنية على الاختلاف في المنتجات والخدمات، فإنه لا يطلب إجراء إفصاحات إضافية عن معلومات الإيراد حول المنتجات والخدمات (الفقرة " ٣٢ ")) .

المعلومات الجغرافية	الإيرادات (أ)	الأصول غير المتداولة
الولايات المتحدة	١٩,٠٠٠	١١,٠٠٠
كندا	٤,٢٠٠	–
الصين	٣,٤٠٠	٦,٥٠٠
اليابان	٢,٩٠٠	٣,٥٠٠
الدول الأخرى	٦,٠٠٠	٣,٠٠٠
المجموع	**٣٥,٥٠٠**	**٢٤,٠٠٠**

(أ) تنسب الإيرادات إلى الدول على أساس موقع العميل.

معلومات حول كبار العملاء

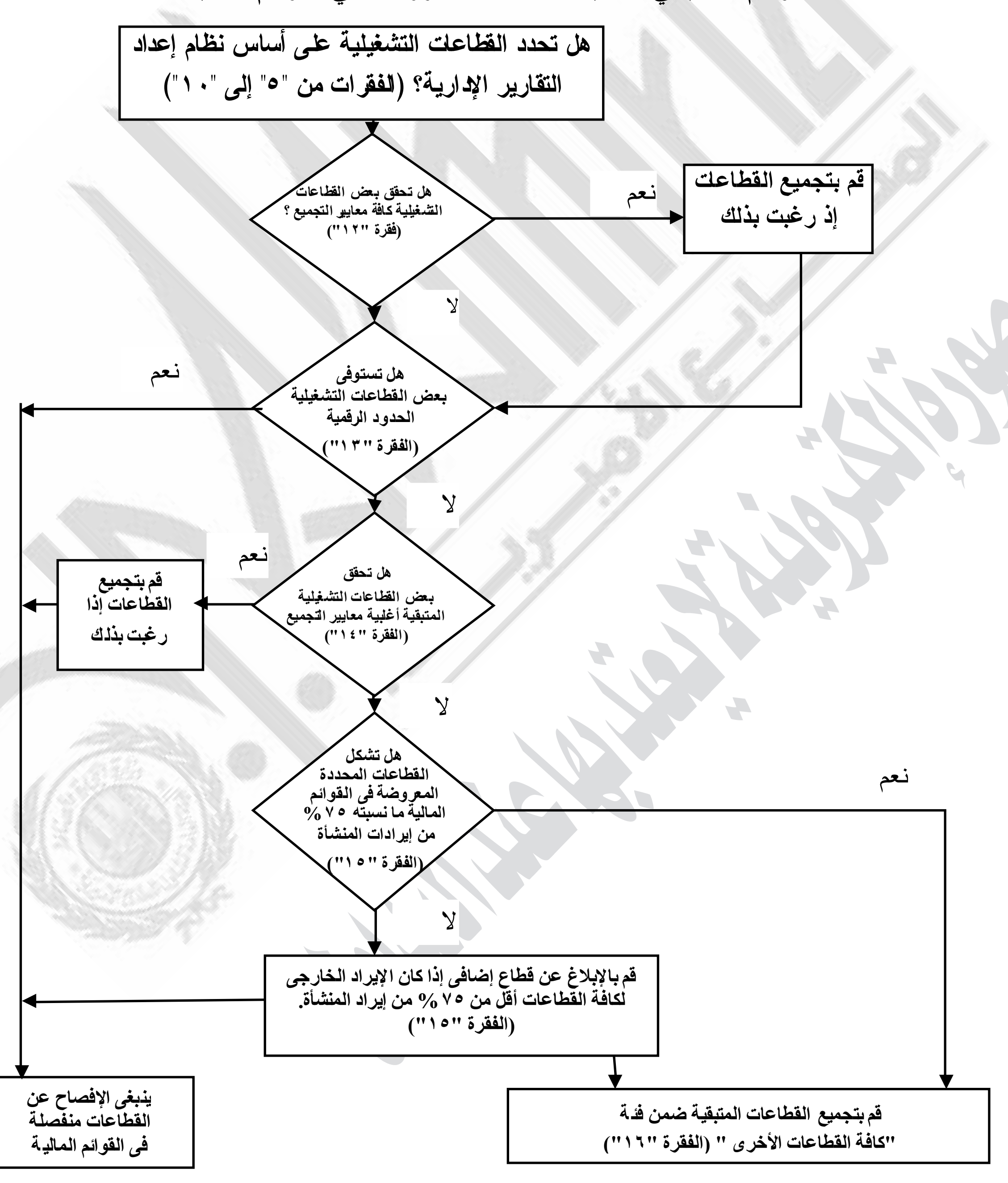
أت٦- يوضح الجدول التالي المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة " ٣٤ " حول كبار العملاء. وليس مطلوبًا الإفصاح عن هوية العميل أو مبلغ الإيرادات لكل قطاع تشغيلي.

تمثل الإيرادات من أحد عملاء قطاعى البرمجيات والالكترونيات التابع للشركة المتنوعة حوالى ٥,٠٠٠ من إجمالي إيرادات الشركة.

رسم تخطيطي للمساعدة في تحديد القطاعات المعروضة في القوائم المالية

أت٧- يوضح الرسم التالي كيفية تطبيق النصوص الرئيسية لتحديد القطاعات المطلوب عرضها منفصلة في القوائم المالية كما هو محدد في هذا المعيار، ويعتبر هذا الرسم ملحقاً مرئيًا بهذا المعيار، ولا ينبغى تفسير هذا الرسم على أنه يغير أو يضيف إلى أى متطلب من متطلبات هذا المعيار كما لا ينبغى اعتباره بديلاً عن المتطلبات.

رسم تخطيطي لتحديد القطاعات المعروضة في القوائم المالية



معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢)

القوائم المالية المجمعة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢)

القوائم المالية المجمعة

المحتويات	فقرات
هدف المعيار	١ –٣
تحقيق الهدف	٢ –٣
نطاق المعيار	٤
السيطرة	٥ –١٨
السلطة	١٠ –١٤
العوائد	١٥ –١٦
الصلة بين السلطة والعوائد	١٧ –١٨
المتطلبات المحاسبية	١٩ –٢٦
حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة	٢٢ –٢٤
فقد السيطرة	٢٥ –٢٦
تحديد ما إذا كانت المنشأة تمثل منشأة استثمارية	٢٧ –٣٠
المنشآت الاستثمارية: الاستثناء من التجميع	٣١ –٣٣
ملحق (أ) – تعريف المصطلحات	
ملحق(ب) – إرشادات التطبيق	
ملحق (ج) – تاريخ السريان والقواعد الانتقالية	

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)
القوائم المالية المجمعة

هدف المعيار

١ – يهدف هذا المعيار الى وضع مبادئ لإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة عندما تسيطر منشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى.

تحقيق الهدف

٢ – لتحقيق الهدف الموضح في الفقرة "١" فإن هذا المعيار:

(أ) يتطلب من المنشأة (الأم) التي تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى (التابعة) أن تعد قوائم مالية مجمعة.

و(ب) يعرف مبدأ السيطرة ويعتبر أن السيطرة هي الأساس للتجميع.

و(ج) يوضح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إذا كان المستثمر يسيطر على المنشأة المستثمر فيها ومن ثم وجب علية تجميع المنشأة المستثمر فيها.

و(د) يحدد المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة.

و(هـ) يعرف المنشأة الاستثمارية ويحدد الاستثناء من تجميع نوعية محددة من الشركات التابعة للمنشأة الاستثمارية.

٣ – لا يتناول هذا المعيار المتطلبات المحاسبية المتعلقة بتجميع الأعمال وأثارها على التجميع بما في ذلك الشهرة الناتجة عن تجميع الاعمال (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال").

نطاق المعيار

٤ – على كل منشأة أم أن تعد قوائم مالية مجمعة. ويطبق هذا المعيار على كل المنشآت – باستثناء ما يلي:

(أ) لا تحتاج المنشأة الأم أن تعد قوائم مالية مجمعة في حالة إذا ما توافرت الشروط التالية مجتمعة:

(١) إذا كانت المنشأة الأم هي في حد ذاتها شركة تابعة مملوكة كليًا أو جزئيًا لمنشأة أخرى، وتم إبلاغ ملاكها الآخرين (بمن فيهم من ليس لهم حق التصويت) عن عدم قيام المنشأة الأم بإعداد قوائم مالية مجمعة ولم يعترضوا على ذلك.

و(٢) إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم لا يتم تداولها في بورصة أوراق مالية (بورصة محلية أو أجنبية أو خارج المقصورة بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

و(٣) إذا لم تقم المنشأة الأم بتقديم قوائمها المالية ولم تشرع في اتخاذ أي إجراءات لتقديم تلك القوائم لهيئة الرقابة المالية أو لأي جهة رقابية أخرى بغرض إصدار أي نوع من انواع الأدوات المالية ببورصة أوراق مالية.

و(٤) إذا كانت المنشأة الأم النهائية أو الوسيطة التابعة لها المنشاة المشار اليها في الفقرات من "١" إلى "٣" تعد قوائم مالية مجمعة متوافقة مع معايير المحاسبة المصرية ومتاحة للاستخدام العام في جمهورية مصر العربية، حيث يتم فيها تجميع الشركات التابعة أو يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر وفقًا لهذا المعيار.

(ب) ملغاة.

(ج) ملغاة.

٤أ- لا ينطبق هذا المعيار على نظم مزايا نهاية الخدمة أو أي نظم مزايا للعاملين طويلة الأجل التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين".

٤ب- لا تعد المنشأة الأم المتمثلة في منشأة استثمارية قوائم مالية مجمعة إذا كانت مطالبة وفقًا للفقرة "٣١" من هذا المعيار بقياس جميع شركاتها التابعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

السيطرة

٥- يجب على المستثمر - وبغض النظر عن طبيعة ارتباطه بالمنشأة (المستثمر فيها)- أن يحدد ما إذا كان منشأة أم وذلك من خلال تقييم ما إذا كانت تسيطر على المنشأة المستثمر فيها.

٦- يسيطر المستثمر على المنشأة المستثمر فيها عندما يتعرض - أو يحق له - عوائد متغيرة من خلال تدخله في المنشأة المستثمر فيها ولديه القدرة على التأثير على تلك العوائد من خلال سلطته على المنشأة المستثمر فيها.

٧- وبالتالي فإن المستثمر يسيطر على المنشأة المستثمر فيها عندما وفقط عندما يكون للمستثمر جميع ما يلي:

(أ) السلطة على المنشأة المستثمر فيها (راجع الفقرات من "١٠" إلى "١٤").

(ب) التعرض أو الحق في العوائد المتغيرة من خلال تدخله في المنشأة المستثمر فيها (راجع الفقرتين "١٥" و "١٦").

(ج) القدرة على استخدام سلطته على المنشأة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد التي يحصل عليها منها (راجع الفقرتين "١٧" و "١٨").

٨- على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار كافة الحقائق والظروف عند تقييم ما إذا كان يسيطر على المنشأة المستثمر فيها أم لا. وعليه أيضًا إعادة تقييم ذلك إذا أشارت الحقائق والظروف إلى وجود متغيرات لواحد أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة المذكورين في الفقرة "٧" (راجع الفقرات من "ب٨٠" إلى "ب٨٥").

٩- عندما يتعين على اثنين أو أكثر من المستثمرين أن يعملوا معًا لتوجيه الأنشطة ذات العلاقة في منشأة مستثمر فيها، فهم يسيطرون بشكل مشترك على تلك المنشأة المستثمر فيها، وفي مثل هذه الحالات وحيث أنه لا يمكن لمستثمر واحد توجيه الأنشطة بدون تعاون الآخرين فلا يمكن لمستثمر بمفرده السيطرة على المنشأة المستثمر فيها، ويقوم كل مستثمر على حده بالمحاسبة عن حصته في المنشأة المستثمر فيها طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة" أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) " الاستثمارات في شركات شقيقة "أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية".

السلطة

١٠- يسيطر المستثمر على المنشأة المستثمر فيها عندما يكون للمستثمر حقوق قائمة تعطيه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة المعنية مثل الأنشطة التي تؤثر على عوائد المنشأة المستثمر فيها.

١١- تنشأ السلطة من خلال الحقوق. وفى بعض الأحيان تكون عملية تقييم السلطة واضحة فعلى سبيل المثال عندما يكون للمستثمر السلطة على المنشأة المستثمر فيها بشكل مباشر وحصري عن طريق حقوق التصويت الممنوحة من خلال أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم، ويمكن تقييمها بالأخذ في الاعتبار حقوق التصويت لهذه الأسهم. وفى حالات أخرى تكون عملية التقييم أكثر تعقيدًا وتتطلب الأخذ في الاعتبار أكثر من عامل واحد، على سبيل المثال عندما تكون السلطة ناتجة من واحد أو أكثر من الاتفاقيات التعاقدية.

١٢- يمتلك المستثمر - الذي لديه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة - السلطة حتى وإن لم يمارس حقوقه في التوجيه بعد. ويساعد الدليل على أن المستثمر يقوم بتوجيه الأنشطة المعنية في تحديد ما إذا كان للمستثمر السلطة على المنشأة المستثمر فيها أم لا. إلا أن مثل هذا الدليل ليس حاسمًا في حد ذاته في تحديد سلطة المستثمر على المنشأة المستثمر فيها.

١٣- إذا كان لاثنين أو أكثر حقوق حالية تعطي كل منهما معًا أو بصورة منفردة السلطة لتوجيه الأنشطة المعنية المختلفة، فإن المستثمر الذي لديه القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة الأكثر تأثيرًا على عوائد المنشأة المستثمر فيها هو المستثمر الذي لديه السلطة على المنشأة المستثمر فيها.

١٤- يكون للمستثمر السلطة على المنشأة المستثمر فيها حتى إذا كانت المنشآت الأخرى لديها حقوق قائمة تمنحهم المقدرة الحالية على أن تشارك في توجيه الأنشطة المعنية، على سبيل المثال عندما يكون لشركة أخرى تأثير هام، وعلى الرغم من ذلك فإن المستثمر الذي يمتلك فقط حقوق حماية لا يكون له سلطة على المنشأة المستثمر فيها (راجع الفقرات من "ب٢٦" إلى "ب٢٨") وبالتالي فإنه لا يسيطر على المنشأة المستثمر فيها.

العوائد

١٥- يتعرض المستثمر للعوائد المتغيرة نتيجة تدخله في المنشأة المستثمر فيها أو يكون له حقوق في هذه العوائد، عندما يكون من المحتمل أن تختلف عوائد المستثمر الناجمة عن تدخله نتيجة أداء المنشأة المستثمر فيها. وقد تكون عوائد المستثمر إيجابية فقط أو سلبية فقط أو الاثنان معًا.

١٦- على الرغم من أنه قد يستطيع مستثمر واحد فقط السيطرة على المنشأة المستثمر فيها، إلا أنه يسمح لأكثر من طرف بالمشاركة في عوائد المنشأة المستثمر فيها. على سبيل المثال، يسمح لأصحاب حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة بالمشاركة في أرباح أو توزيعات المنشأة المستثمر فيها.

الصلة بين السلطة والعوائد

١٧- لا يسيطر المستثمر على المنشأة المستثمر فيها فقط في حال امتلاكه السلطة على المنشأة المستثمر فيها وتعرضه للعوائد المتغيرة الناتجة من تدخله معها أو امتلاكه حقوقًا في هذه العوائد، بل عندما يكون أيضًا قادرًا على استخدام سلطته في التأثير على هذه العوائد من خلال تدخله في المنشأة المستثمر فيها.

١٨- وبالتالي على المستثمر الذي يتمتع بحقوق تمكنه من اتخاذ القرارات أن يحدد هل هو أصيلاً أم وكيلاً. ووفقًا للفقرات من "ب٥٨" إلى "ب٧٢"، فالمستثمر الذي يعد وكيلاً لا يسيطر على المنشأة المستثمر فيها عند ممارسة حقوق اتخاذ القرارات المفوضة إليه.

المتطلبات المحاسبية

١٩- على الشركة الأم إعداد قوائم مالية مجمعة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المماثلة والاحداث الأخرى في الظروف المشابهة.

٢٠- يبدأ تجميع المنشأة المستثمر فيها من تاريخ حصول المستثمر على السيطرة على المنشأة المستثمر فيها ويتوقف عندما يفقد المستثمر السيطرة على المنشأة المستثمر فيها.

٢١- توضح الفقرات من "ب٨٦" إلى "ب٩٣" إرشادات لإعداد القوائم المالية المجمعة.

حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة

٢٢- تعرض الشركة الأم حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في قائمة المركز المالي المجمع ضمن بند حقوق الملكية - بشكل منفصل - عن حقوق ملكية مساهمي الشركة الأم.

٢٣- التغيرات في نسب ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة والتي لا تؤدى إلى فقدان لسيطرة الأم على الشركة التابعة هي معاملات تتعلق بحقوق ملكية (مثال المعاملات مع المساهمين بصفتهم هذه).

٢٤- توضح الفقرات "ب٩٤" إلى "ب٩٦" الإرشادات لمعالجة حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة في القوائم المالية المجمعة.

فقد السيطرة

٢٥- عندما تفقد الشركة الأم السيطرة على الشركة التابعة فعلى الشركة الأم:

(أ) استبعاد الأصول والالتزامات الخاصة بالشركة التابعة سابقًا من قائمة المركز المالي المجمع.

(ب) أثبات أي استثمار متبقي في الشركة التابعة سابقاِ وتتم المحاسبة لاحقًا عن أي مبالغ مستحقة من أو للشركة التابعة سابقًا وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية ذات الصلة. يعاد قياس الحصة المحتفظ بها كما هو مبين في الفقرات "ب٩٨(ب)" و "ب٩٩(أ)". وتعتبر القيمة المعاد قياسها في تاريخ فقدان السيطرة هي القيمة العادلة عند

الاعتراف الأولى للأصل المالي وفقًا لعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) أو التكلفة عند الأعتراف الأولى للاستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك إذا ما كان ذلك قابل للتطبيق.

(ج) الاعتراف بالأرباح أو الخسائر المتعلقة بفقد السيطرة المرتبطة بحصص السيطرة السابقة كما هو مبين في الفقرات "ب٩٨" إلى "ب٩٩أ".

٢٦- توضح الفقرات من "ب٩٧" إلى "ب٩٩" إرشادات المحاسبة عن فقد السيطرة على شركة تابعة.

تحديد ما إذا كانت المنشأة تمثل منشأة استثمارية

٢٧- يجب على المنشأة الأم أن تحدد ما إذا كانت تمثل منشأة استثمارية، والمنشأة الاستثمارية هي منشأة تتوافر فيها العناصر الأربعة التالية مجتمعة:

(أ) تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر من المستثمرين لغرض تقديم خدمات إدارة الاستثمار إلى أولئك المستثمرين.

(ب) تلتزم تجاه المستثمر أو المستثمرين فيها بأن يكون الغرض من أعمالها هو أن تستثمر الأموال – فقط – لأجل العوائد من المكاسب الرأسمالية، أو من دخل الاستثمار، أو من كليهما.

(ج) تقيس وتقيم أداء كل استثماراتها تقريبا على أساس القيمة العادلة.

(د) تخضع لإشراف الهيئة العامة للرقابة المالية لكونها خاضعة لقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما.

وتوفر الفقرات "ب٨٥أ" إلى "ب٨٥م" إرشادات التطبيق ذات العلاقة.

٢٨- عند تقييم ما إذا كانت المنشأة تستوفي التعريف الموضح في الفقرة "٢٧"، فإنه يجب عليها أن تنظر فيما إذا كان لديها الخصائص القياسية للمنشأة الاستثمارية التالية:

(أ) لديها أكثر من استثمار (راجع الفقرتين "ب٨٥ س" إلى "ب٨٥ ع").

(ب) لديها أكثر من مستثمر واحد (راجع الفقرات "ب٨٥ ف" إلى "ب٨٥ ق").

(ج) لديها مستثمرين لا يمثلون أطراف ذوي علاقة بالمنشأة (راجع الفقرتين "ب٨٥ر" و"ب٨٥ ش").

(د) لديها حصص ملكية في شكل أدوات ملكية أو حصص مشابهة (راجع الفقرتين "ب٨٥ت" إلى "ب٨٥ث").

أن غياب أي من تلك الخصائص القياسية لا يؤدي بالضرورة إلى عدم تأهل منشأة ليتم تصنيفها على أنها منشأة استثمارية. ويجب على المنشأة الاستثمارية التي ليس لديها جميع هذه الخصائص القياسية أن تعرض إفصاحا إضافيا مطلوبا بموجب الفقرة "٩أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤) "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

٢٩- عندما تبين الحقائق والظروف أن هناك تغيرات في واحد أو أكثر من العناصر الأربعة التي تشكل تعريف المنشأة الاستثمارية، كما هي موضحة في الفقرة "٢٧"، أو الخصائص القياسية للمنشأة استثمارية، كما هي موضحة في الفقرة "٢٨"، فإنه يجب على المنشأة الأم أن تعيد تقييم ما إذا كانت هي منشأة استثمارية.

٣٠- يجب على المنشأة الأم، التي تتوقف عن كونها منشأة استثمارية أو أنها تصبح منشأة استثمارية، أن تقوم بالمحاسبة عن التغيير في وضعيتها – بأثر مستقبلي – من التاريخ الذي حدث فيه التغيير في الوضعية (راجع الفقرتين "ب١٠٠" إلى "ب١٠١").

المنشآت الاستثمارية: الاستثناء من التجميع

٣١- باستثناء ما هو موضح في الفقرة "٣٢"، لا يجوز للمنشأة الاستثمارية أن تقوم بتجميع منشآتها التابعة أو أن تطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) عندما تكتسب السيطرة على منشأة أخرى. وبدلا من ذلك، يجب على المنشأة الاستثمارية قياس الاستثمار في المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الارباح أوالخسائر وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

٣٢- على الرغم من المتطلب الوارد في الفقرة "٣١"، عندما يكون لدى منشأة استثمارية منشأة تابعة ليست في حد ذاتها منشأة استثمارية ولكن غرضها الرئيسي هو توفير الخدمات التي تتعلق بالأنشطة الاستثمارية للمنشأة الاستثمارية (راجع الفقرات "ب٨٥ج" إلى "ب٨٥هـ")، فإنه يجب عليها أن تقوم بتجميع تلك المنشأة التابعة وفقاً للفقرات من "١٩" إلى "٢٦" من هذا المعيار، وأن تطبق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) على الاستحواذ على أي منشأة تابعة من هذا القبيل.

٣٣- يجب على المنشأة الأم لمنشأة استثمارية أن تقوم بتجميع جميع المنشآت التي تسيطر عليها، بما في ذلك تلك المسيطر عليها من خلال منشأة استثمارية تابعة، ما لم تكن المنشأة الأم هي ذاتها منشأة استثمارية.

الملحق (أ)

تعريف المصطلحات

يعد هذا الملحق جزءًا لا يتجزأ من هذا المعيار.

القوائم المالية المجمعة	القوائم المالية لمجموعة يتم فيها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كأنها منشأة اقتصادية واحدة.
السيطرة على المنشأة المستثمر فيها	يسيطر المستثمرعلى المنشأة المستثمر فيها عندما يتعرض المستثمر، أو يكون له الحق في عوائد متغيرة من تدخله في المنشأة المستثمر فيها ويمكن له التأثير على تلك العوائد من خلال سلطته على المنشأة المستثمر فيها.
متخذ القرار	منشأة لها حقوق في اتخاذ القرارات والتي إما أن تكون أصيلاً أو وكيلاً لأطراف أخري.
المنشأة الاستثمارية	هي منشأة: أ) تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تقديم خدمات إدارة الاستثمار الي أولئك المستثمرين ب) تلتزم تجاه المستثمر أو المستثمرين فيها بأن يكون الغرض من أعمالها هو أن تستثمر الأموال لأجل – فقط – العوائد من المكاسب الرأسمالية أو من دخل الاستثمار أو من كليهما ج) تقيس وتُقيم أداء جميع استثماراتها –تقريبا –على أساس القيمة العادلة. د) تخضع لإشراف الهيئة العامة للرقابة المالية لكونها خاضعة لقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما.
الحصة غير المسيطرة	هي حقوق ملكية في منشأة تابعة لا تعود – بشكل مباشر أو غير مباشر – إلى المنشأة الأم.
المنشأة الأم	هي منشأة تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت.
السلطة	هى الحقوق القائمة التى تمنح القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.
حقوق حماية	هي حقوق مصممه لحماية حصة طرف يحتفظ بتلك الحقوق دون إعطاء ذلك الطرف سلطة على المنشأة التى تتعلق بها تلك الحقوق.

الأنشطة ذات الصلة	لأغراض هذا المعيار المحاسبي، فأن الأنشطة ذات الصلة هي أنشطة الأعمال المستثمر فيها التي تؤثر – بشكل جوهري – على عوائد الأعمال المستثمر فيها.
حقوق الانتزاع	هي حقوق تجرد متخذ القرار من سلطته لاتخاذ القرارات
المنشأة التابعة	منشأة تخضع لسيطرة منشأة أخري.

تم تعريف المصطلحات التالية في المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة" والمعيار المحاسبي المصري رقم (٤٤) "الافصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى" ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة" ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الافصاح عن الأطراف ذوي العلاقة"، وتُستخدم في هذا المعيار بالمعاني المحددة في تلك المعايير المحاسبية المصرية.

- المنشأة الشقيقة.
- الحصص في منشأة أخري.
- المشروع المشترك.
- كبار موظفي الإدارة.
- الطرف ذو العلاقة.
- التأثير الهام.

الملحق (ب)

إرشادات التطبيق

يعد هذا الملحق جزءًا لا يتجزأ من هذا المعيار. حيث يصف تطبيق الفقرات من "١" إلى "٣٣" وله الصلاحية نفسها مثل الاجزاء الأخرى من هذا المعيار.

ب١ – تمثل الأمثلة الواردة في هذا الملحق حالات افتراضية. ورغم أن بعض جوانب الأمثلة قد تكون حاضرة في أنماط الواقع الفعلي، إلا أنه سيلزم تقييم جميع حقائق وظروف النمط الفعلي بعينة عند تطبيق هذا المعيار.

تقييم السيطرة

ب٢ – لتحديد ما إذا كان المستثمر يسيطر على المنشأة المستثمر فيها أم لا، فيجب عليه تقييم ما إذا كان لديه كل ما يلي:

(أ) السلطة على المنشأة المستثمر بها.

و(ب) التعرض أو الحق في عوائد متغيرة نتيجة تدخل المستثمر في المنشأة المستثمر فيها.

و(ج) القدرة على استخدام سلطته على المنشأة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد منها.

ب٣ – قد يساعد في إجراء ذلك التحديد أخذ العوامل التالية في الاعتبار:

(أ) غرض وتصميم المنشأة المستثمر فيها (راجع الفقرات من "ب٥" إلى "ب٨").

و(ب) ماهية الأنشطة ذات الصلة وكيفية اتخاذ القرارات بشأنها (راجع الفقرات من "ب١١" إلى "ب١٣").

و(ج) ما إذا كانت حقوق المستثمر تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة (راجع الفقرات "ب١٤" إلى "ب٥٤").

و (د) ما إن كان المستثمر يتعرض لعوائد متغيرة أو له حقوق فيها نتيجة تدخله في المنشأة المستثمر فيها (راجع الفقرات "ب٥٥" إلى "ب٥٧").

و(هـ) ما إذا كان المستثمر قادرًا على استخدام سلطته على المنشأة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد التي يحصل عليها منها (راجع الفقرات من "ب ٥٨" إلى "ب ٧٢").

ب٤ – عند تقييم السيطرة على أعمال المنشأة المستثمر فيها يجب على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار طبيعة علاقته مع الأطراف الأخرى (راجع الفقرات من "ب٧٣" إلى "ب٧٥").

الغرض من أعمال المنشأة المستثمر فيها وتصميمها

ب٥- عند تقييم السيطرة على أعمال المنشأة المستثمر فيها يجب على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار الغرض من أعمال المنشأة المستثمر فيها وتصميمها لتحديد الأنشطة ذات الصلة، وكيفية اتخاذ القرارات بشأن تلك الأنشطة، ومن لدية القدرة الحالية على توجيه تلك الأنشطة، ومن يتسلم العوائد من تلك الأنشطة.

ب٦- عندما يؤخذ في الاعتبار الغرض من أعمال المنشأة المستثمر فيها وتصميمها، قد يتضح أن أعمالها تخضع للسيطرة من خلال أدوات حقوق الملكية التي تمنح أصحابها حقوق تصويت تناسبية مثل الأسهم العادية. في هذه الحالة، وعند غياب أي ترتيبات إضافية تعدل عملية صنع القرار، ينصب تقييم السيطرة على الطرف – إن وجد – القادر على ممارسة حقوق تصويت كافية لتحديد السياسات التشغيلية والمالية للمنشأة المستثمر فيها (راجع الفقرات من "ب٣٤" إلى"ب٥٠"). وفى أكثر الحالات بساطة، فأن المنشأة المستثمرة التي تمتلك أغلبية حقوق التصويت تلك، وفي غياب أي عوامل أخري، تسيطر على أعمال المنشأة المستثمر فيها.

ب٧- ولتحديد ما إذا كانت المستثمر يسيطر على أعمال المنشأة المستثمر فيها، في حالات أكثر تعقيدا، قد يكون من الضروري الأخذ في الاعتبار بعض أو جميع العوامل الأخرى الواردة في الفقرة "ب٣".

ب٨- قد تصمم أعمال المنشأة المستثمر فيها بحيث لا تعد حقوق التصويت العامل الأساسي في تحديد من الذي يسيطر على أعمال المنشأة المستثمر فيها، مثل عندما تتعلق أي حقوق تصويت بالمهام الإدارية – فقط – أما الأنشطة ذات الصلة فيتم توجيهها عن طريق ترتيبات تعاقدية. في مثل هذه الحالات، يجب على المستثمر عند أخذ أعمال المنشأة المستثمر فيها وتصميمها في الاعتبار أن يُضمن ذلك المخاطر التي صُممت أعمال المنشأة المستثمر فيها للتعرّض لها والمخاطر التي صُممت لتمررها إلى الأطراف المرتبطة بأعمال المنشأة المستثمر فيها، وما إذا كان المستثمر مُعرض لبعض أو جميع تلك المخاطر. لا يشمل أخذ المخاطر في الاعتبار – فقط – مخاطر الهبوط ولكن – أيضًا – الارتفاع المحتمل.

السلطة

ب٩- يجب أن يكون للمستثمر حقوق قائمة، لدي المنشأة المستثمر فيها، تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة وذلك حتى يكون له سلطة على أعمال المنشأة المستثمر فيها. ولغرض تقييم السلطة يجب أن يؤخذ في الاعتبار – فقط – الحقوق الجوهرية والحقوق التي لا تعد حقوق حماية (راجع الفقرات من "ب٢٢" إلى "ب٢٨").

ب١٠- إن تحديد ما إذا كان المستثمر يمتلك السلطة هو أمر يعتمد على الأنشطة ذات الصلة وكيفية اتخاذ القرارات بشأن تلك الانشطة والحقوق التي يمتلكها المستثمر والأطراف الأخرى في المنشأة المستثمر فيها.

الأنشطة ذات الصلة وتوجيه الأنشطة ذات الصلة

ب١١- يؤثر نطاق الأنشطة التشغيلية والتمويلية بشكل جوهري على عوائد كثير من المنشآت المستثمر فيها. ومن أمثلة الأنشطة التي- تبعًا للظروف- يمكن أن تُعد أنشطة ذات صلة، ولكنها لا تقتصر عليها:

(أ) بيع أو شراء سلع أو خدمات.

و(ب) إدارة الأصول المالية خلال عمرها (وايضًا عند التعثر).

و(ج) اختيار الأصول أو اقتنائها أو استبعادها.

و(د) البحث والتطوير لمنتجات أو عمليات جديدة.

و(هـ) تحديد هيكل تمويل أو الحصول على التمويل.

ب١٢- من أمثلة القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة، والتي لا تقتصر عليها:

(أ) اتخاذ قرارات تشغيلية ورأسمالية للمنشأة المستثمر فيها ومن ضمنها الموازنات.

و(ب) تعيين وتحديد مكافأة كبار موظفي الإدارة بالمنشاة المستثمر فيها أو مقدمي الخدمة وانهاء خدماتهم أو توظيفهم.

ب١٣- في بعض الحالات، قد تُعد الأنشطة، سواء قبل أو بعد نشوء مجموعة معينة من الظروف أو وقوع حدث معين، أنشطة ذات صلة. وعندما يكون لدى اثنين أو أكثر من المستثمرين القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، وتحدث تلك الأنشطة في أوقات مختلفة، فإنه يجب على المستثمرين أن يحددوا ماهية المستثمر القادر على توجيه الأنشطة التي تؤثر – بشكل جوهري إلى أبعد حد – على تلك العوائد بشكل يتسق مع معالجة حقوق اتخاذ القرارات المتزامنة. (راجع الفقرة "١٣"). ويجب على المستثمرين أن يعيدوا النظر في هذا التقييم مع مرور الوقت عندما تتغير الحقائق أو الظروف ذات الصلة.

أمثلة على التطبيق

المثال ١

كون مستثمران منشأة مستثمر فيها لتطوير وتسويق منتج طبي. حيث يكون المستثمر الأول مسؤول عن الحصول على موافقة الجهات التنظيمية على المنتج الطبي –وتتضمن مسؤوليته امتلاك القدرة الفردية لاتخاذ جميع القرارات المتعلقة بتطوير المنتج بالإضافة إلى الحصول على الموافقة. وما أن توافق الجهة التنظيمية على المنتج، يقوم المستثمر الثاني بتصنيعه وتسويقه، ويمتلك هذا المستثمر القدرة الفردية لاتخاذ جميع القرارات المتعلقة بتصنيع وتسويق المشروع. وحيث أن جميع هذه الأنشطة –والحصول على الموافقة بالإضافة إلى تصنيع وتسويق المنتج – هي انشطة ذات صلة، فيجب على كل مستثمر أن يحدد ما إذا كان قادرًا على توجيه الأنشطة الأكثر تأثيرًا على عوائد الجهة المستثمر فيها. ونتيجة لذلك يتوجب على المستثمرين تحديد ما إذا كان التطوير والحصول على الموافقة أو تصنيع وتسويق المنتج الطبي هو النشاط الأكثر تأثيرًا في عوائد الجهة المستثمر فيها وما إن كانت قادرة على توجيه ذلك النشاط. ومن أجل تحديد أي من المستثمرين يتمتع بالسلطة، يجب أخذ النقاط التالية بعين الاعتبار:

(أ) غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها.

و(ب) العوامل التي تحدد هامش الربح والإيرادات وقيمة الجهة المستثمر فيها بالإضافة إلى قيمة المنتج الطبي.

و(ج) الأثر المترتب على عوائد الجهة المستثمر فيها من صلاحيات كل مستثمر في صنع القرارات فيما يتعلق بالعوامل المذكورة في (ب).

و(د) تعرض المستثمران لمخاطر تغير العوائد.

في هذا المثال بالتحديد يجب على المستثمران أخذ ما يلي بعين الاعتبار:

و(ه) عدم التيقن من، والجهد المطلوب في، الحصول على الموافقة (آخذين بعين اعتبار سجل المستثمر في التطوير الناجح لمنتجات طبية والحصول على الموافقة عليها).

و(و) أي من المستثمران يسيطر على المنتج الطبي عندما تنتهي مرحلة التطوير بنجاح.

المثال ٢

تم إنشاء وتمويل كيان استثماري (الجهة المستثمر فيها) بواسطة أداة الدين التي يملكها المستثمر (مستثمر الدين) وأدوات حقوق الملكية التي يملكها مستثمرون آخرون. وتم تصميم حصص حقوق الملكية لاستيعاب الخسائر الأولية ولاستلام أي من العوائد المتبقية من الجهة المستثمر فيها. وعين أحد مستثمري حقوق الملكية والذي يملك ٣٠% من حقوق الملكية كمدير للأصول. وتستخدم الجهة المستثمر فيها عوائدها لشراء محفظة من الأصول المالية الأمر الذي يعرضها لمخاطر الائتمان المرتبطة بالتعثر المحتمل عن سداد دفعات المبلغ الأصلي والفائدة المستحقة على هذه الأصول، ويتم تسويق المعاملة لمستثمر الدين كاستثمار ذو حد أدنى من التعرض لمخاطر الائتمان المرتبطة بالتعثر المحتمل للأصول في المحفظة وذلك بسبب طبيعة هذه الأصول ولأن حصص حقوق الملكية مصممة لاستيعاب الخسائر الأولية للجهة المستثمر فيها. ويتم التأثير على عوائد الجهة المستثمر بها بشكل ملموس من قبل إدارة محفظة أصول الجهة المستثمر فيها. والتي تتضمن القرارات المتخذة بشأن اختيار وامتلاك والتصرف بالأصول المذكورة ضمن إرشادات المحفظة والإدارة المتخذة عند التعثر عن أي من أصول المحفظة. وتتم إدارة جميع هذه الأنشطة من قبل مدير الأصول لحين وصول معدل التعثرات إلى نسبة معينة من قيمة المحفظة (مثال على ذلك، عندما تصل قيمة المحفظة لدرجة استهلاك حصص حقوق ملكية الجهة المستثمر فيها). وبدءًا من ذلك الوقت، يبدأ أمين – طرف ثالث – بإدارة الاصول وفقًا لتعليمات المستثمر في أدوات الدين. وتعد إدارة محفظة أصول الجهة المستثمر فيها نشاطًا ذو صلة لتلك الجهة. ويمتلك مدير الأصول القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة لحين وصول قيمة الأصول المتعثرة لنسبة محددة من قيمة المحفظة. وكذلك يمتلك مستثمر الدين القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة عند تجاوز قيمة الأصول المتعثرة نسبة محددة من قيمة المحفظة. يجب على مدير الأصول ومستثمر الدين تحديد ما إن كانوا قادرين على توجيه الأنشطة الأكثر تأثيرًا على عوائد الجهة المستثمر فيها بالإضافة إلى مراعاة غرض وتكوين الجهة المستثمر فيها وتعرض كل طرف إلى مخاطر تغير العوائد.

حقوق تمنح المستثمر السلطة على الجهة المستثمر فيها

ب١٤– تستمد السلطة من الحقوق. ولكي يكون للمستثمر سلطة على أعمال المنشأة المُستثمر فيها، يجب أن يكون لدية حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. وقد تختلف الحقوق التي قد تمنح المستثمر السلطة فيما بين المنشآت المُستثمر فيها

ب١٥– من أمثلة الحقوق التي يمكن أن تمنح – إما بشكل منفرد أو مجتمعة – المستثمر السلطة، والتي لا تقتصر عليها:

(أ) حقوق في شكل حقوق تصويت (أو حقوق تصويت محتملة) في المنشأة المُستثمر فيها (راجع الفقرات "ب٣٤" إلى "ب٥٠").

و(ب) حقوق تعيين، أو إعادة تعيين أو عزل أعضاء من كبار موظفي إدارة المنشأة المُستثمر فيها ممن لديهم القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

و(ج) حقوق تعيين أو عزل منشأة أخرى والتي توجه الأنشطة ذات الصلة.

و(د) حقوق توجيه المنشأة المُستثمر فيها للدخول في معاملات، أو الاعتراض على أي تغييرات عليها، لصالح المنشأة المستثمرة.

و(هـ) حقوق أخرى (مثل حقوق اتخاذ القرارات المحددة في عقد إدارة) تمنح حاملها القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

ب١٦– بشكل عام، عندما يكون لدى المنشأة المُستثمر فيها نطاق من الأنشطة التشغيلية والتمويلية التي تؤثر – بشكل جوهري – على عوائدها، وعندما يُتطلب – بشكل مستمر – اتخاذ قرارات جوهرية فيما يتعلق بتلك الأنشطة، فسوف تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة لها هي التي تمنح – سواء بشكل منفرد أو مجتمعة مع ترتيبات أخرى – المستثمر السلطة.

ب١٧– عندما لا يكون لحقوق التصويت أثر هام على عوائد المنشأة المُستثمر فيها، كما هو الحال عندما تتعلق حقوق التصويت بالمهام الإدارية – فقط – وتحدد الترتيبات التعاقدية توجيه الأنشطة ذات الصلة، فإنه يجب على المستثمر أن يقوم بتقييم تلك الترتيبات التعاقدية من أجل تحديد ما إذا كان لدية حقوق كافية تمنحه السلطة على المنشأة المُستثمر فيها. وعند تحديد ما إذا كان لدى المستثمر حقوق كافية تمنحه السلطة، فإنه

يجب علية أن يأخذ في الاعتبار الغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها (راجع الفقرات "ب٥" إلى "ب٨") والمتطلبات الواردة في الفقرات "ب٥١" إلى "ب٥٤" مع الفقرات "ب١٨" إلى "ب٢٠".

ب١٨– في بعض الظروف قد يكون من الصعب تحديد ما إذا كانت حقوق المستثمر كافية لتمنحه السلطة على أعمال المنشأة المستثمر فيها. في مثل هذه الحالات، وحتى يمكن إجراء تقييم للسلطة، فإنه يجب على المستثمر أن يأخذ في الحسبان الأدلة بشأن ما إذا كان لديه القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة – بشكل منفرد. وقد يوفر أخذ الأمور التالية في الحسبان، ولكن لا يُقتصر عليها، والمؤشرات الواردة في الفقرتين "ب١٩" إلى "ب٢٠"، أدلة على أن المستثمر لدية حقوق كافية تمنحه السلطة على المنشأة المُستثمر فيها:

(أ) يستطيع المستثمر دون أن يكون لديه حق تعاقدي للقيام بذلك، أن يعين أو يصادق على تعيين كبار موظفي إدارة المنشأة المُستثمر فيها الذين لديهم القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

(ب) يستطيع المستثمر، دون أن يكون له حق تعاقدي للقيام بذلك، أن يوجه المنشأة المُستثمر فيها للدخول في معاملات مهمة، أو يستطيع الاعتراض على أي تغييرات عليها، وذلك لصالح المستثمر.

(ج) يستطيع المستثمر أن يهيمن إما على عملية الترشيح لانتخاب أعضاء الهيئة الادارية للمنشأة المستثمر فيها أو على الحصول على توكيلات من حاملين آخرين لحقوق تصويت.

(د) أن كبار موظفي إدارة المنشأة المُستثمر فيها هم أطراف ذوي علاقة بالمستثمر (على سبيل المثال، الرئيس التنفيذي للمنشأة المُستثمر فيها والرئيس التنفيذي للمنشأة المستثمرة هما الشخص نفسه).

(هـ) أن غالبية أعضاء الهيئة الادارية للمنشأة المُستثمر فيها هم أطراف ذوي علاقة بالمنشأة المستثمرة.

ب١٩ – أحياناً سيكون هناك مؤشرات على أن للمستثمر علاقة خاصة مع المنشأة المُستثمر فيها، الأمر الذي يشير إلى أن المستثمر يمتلك أكثر من حصة غير فاعلة في المنشأة المُستثمر فيها. إلا أن ذلك لا يعني بالضرورة وجود أي مؤشر منفرد، أو مزيج معين من المؤشرات، أنه تم استيفاء المعيار المتعلق بتوافر السلطة. وبالرغم من ذلك، قد يبين امتلاك أكثر من حصة غير فاعلة في المنشأة المُستثمر فيها أن لدى المستثمر حقوقاً أخرى ذات صلة كافية لتمنحه السلطة، أو تقدم دليلا عن وجود السلطة، على المنشأة المُستثمر فيها. فعلى سبيل المثال، يشير ما يلي إلى أن المستثمر يمتلك أكثر من حصة غير فاعلة في المنشأة المُستثمر فيها، وقد تشير، مجتمعة مع الحقوق الأخرى، إلى السلطة:

(أ) أن كبار موظفي إدارة المنشأة المُستثمر فيها ممن لديهم القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة هم موظفون حاليون أو سابقون لدى المستثمر.

(ب) تعتمد عمليات المنشأة المُستثمر فيها على المستثمر، مثل ما في الحالات التالية:

(١) تعتمد المنشأة المُستثمر فيها على المستثمر في تمويل جزء جوهري من عملياتها.

(٢) يضمن المستثمر جزءًا جوهريًا من التزامات الأعمال المُستثمر فيها.

(٣) تعتمد المنشأة المُستثمر فيها على المستثمر في الحصول على خدمات أو تكنولوجيا أو مهمات أو مواد خام أساسية.

(٤) يسيطر المستثمر على أصول، مثل التراخيص أو العلامات التجارية، التي تُعد أساسية لعمليات المنشأة المُستثمر فيها.

(٥) تعتمد المنشأة المُستثمر فيها على كبار موظفي الادارة لدي المستثمر، مثل عندما يكون لدى المستثمر موظفون لديهم معرفة متخصصة بعمليات المنشأة المُستثمر فيها.

(ج) جزء مهم من أنشطة المنشأة المستثمر فيها إما يشارك فيه المستثمر أو يُنفذ لصالحه.

(د) تعرض المستثمر أو حقوقه في العوائد المتغيرة نتيجة تدخله بأعمال المنشأة المُستثمر فيها بشكل أكبر لا يتناسب مع حقوقه التصويتية أو حقوقه الأخرى المشابهة. فعلى سبيل المثال، قد يكون هناك حالة يحق فيها للمستثمر، أو يتعرض فيها لأكثر من نصف عوائد المنشأة المُستثمر فيها ولكنه يحتفظ بأقل من نصف حقوق تصويت المنشأة المستثمر فيها.

ب٢٠- كلما زاد تعرض المستثمر أو حقوقه في العوائد للتغير كنتيجة لتدخله بالمنشأة المُستثمر فيها، كلما زاد الدافع لدي المستثمر للحصول على حقوق كافية لتمنحه السلطة. وبناء عليه، قد يُعد التعرض الكبير للتغير في العوائد مؤشرًا على أنه لدى المستثمر سلطة. وبالرغم من ذلك، لا يحدد مدى تعرض المستثمر – في حد ذاته – ما إذا كان لدى المستثمر سلطة على المنشأة المُستثمر فيها.

ب٢١- عندما تؤخذ في الاعتبار العوامل الواردة في الفقرة "ب١٨" والمؤشرات الواردة في الفقرتين "ب١٩" و"ب٢٠"، جنبا إلى جنب مع حقوق المستثمر، فإنه يجب أن يُعطى وزن أكبر للدليل على السلطة المُوضح في الفقرة "ب١٨".

الحقوق الجوهرية

ب٢٢- عند تقييم ما إذا كان لديه سلطة، يجب على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار -فقط- الحقوق الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستثمر فيها (مُحتفظ بها من قبل المستثمر وآخرون). وحتى يُعد الحق حق جوهري، فإنه يجب على حامل الحق أن يكون لديه القدرة العملية على أن يمارس ذلك الحق.

ب٢٣- يتطلب تحديد ما إذا كانت الحقوق تُعد حقوق جوهرية اجتهادا شخصيا، مع الأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف. وتشمل العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند إجراء ذلك التحديد، والتي لا تقتصر عليها:

(أ) ما إذا كانت هناك أي قيود (اقتصادية أو غيرها) تمنع حامل (حاملي) الحقوق من ممارسة الحقوق. ومن أمثلة مثل تلك القيود، والتي لا تقتصر عليها:

(١) العقوبات والحوافز المالية التي ستمنع (أو تعيق) حامل الحقوق من ممارسة حقوقه.

(٢) سعر الممارسة أو التحويل الذي يضع القيود المالية التي ستمنع (أو تعيق) حامل الحقوق من ممارسة حقوقه.

(٣) الأحكام والشروط التي تجعل من غير المحتمل أن تمارس الحقوق، على سبيل المثال، الشروط التي تحدد -بشكل ضيق- توقيت ممارستها.

(٤) غياب آليه صريحة ومعقولة في وثائق تأسيس المُنشأة المُستثمر فيها أو في الأنظمة أو اللوائح التي تنطبق عليها تسمح لحامل الحقوق بأن يمارس حقوقه.

(٥) عدم قدرة حامل الحقوق على الحصول على المعلومات الضرورية ليمارس حقوقه.

(٦) القيود أو الحوافز التشغيلية التي ستمنع (أو تعيق) حامل الحقوق من ممارسة حقوقه (مثل غياب مديرين آخرين راغبين أو قادرين على تقديم خدمات متخصصة، أو تقديم الخدمات والاضطلاع بالصلاحيات المحتفظ بها من قبل المدير الحالي).

(٧) المتطلبات القانونية أو التنظيمية التي تمنع حامل الحقوق من ممارسة حقوقه (على سبيل المثال، عندما يُحظر على مستثمر أجنبي ممارسة حقوقه).

(ب) عندما تتطلب ممارسة الحقوق اتفاق أكثر من طرف، أو عندما يُحتفظ بالحقوق من قبل أكثر من طرف، ما إذا كانت هناك آلية تمنح تلك الأطراف القدرة العملية على أن يمارسوا حقوقهم – مجتمعين – عندما يختاروا القيام بذلك. فعدم وجود مثل تلك الآلية يعد مؤشرا على أن تلك الحقوق ليست جوهرية. فكلما زاد عدد الأطراف المُطالبين بأن يتفقوا على أن يمارسوا الحقوق، كلما قل احتمال أن تُعد الحقوق حقوق جوهرية. وبالرغم من ذلك، فقد يُعد مجلس الإدارة الذي يكون أعضاؤه مستقلين عن متخذ القرار بمثابة آلية للعديد من المستثمرين لتتصرف – بشكل جماعي–عند ممارسة حقوقها. وبناء عليه، يكون من المرجح أكثر أن تُعد حقوق الإقالة القابلة للممارسة من قبل مجلس إدارة مستقل حقوق جوهرية مما لو كانت الحقوق نفسها قابلة للممارسة – بشكل منفرد – من قبل عدد كبير من المستثمرين.

(ج) ما إذا كان الطرف أو الأطراف الذين لديهم الحقوق سيستفيدون من ممارسة تلك الحقوق. على سبيل المثال، يجب على حامل حقوق التصويت المحتملة في المنشأة المستثمر فيها (راجع الفقرات "ب٤٧" إلى "ب٥٠") أن يأخذ في الحسبان سعر الممارسة أو التحويل للأداة. ومن المرجح أكثر أن تكون أحكام وشروط حقوق التصويت المحتملة حقوق جوهرية عندما تكون الأداة مربحة أو أن المستثمر ستستفيد لأسباب أخرى (على سبيل المثال من خلال تحقيق التآلف بين المنشأة المستثمرة والمنشأة المُستثمر فيها) من ممارسة أو تحويل الأداة.

ب٢٤–حتى تُعد الحقوق جوهرية، فإنه يلزمها – أيضا – أن تكون قابلة للممارسة عندما يلزم أن تُتخذ قرارات بشأن توجيه الأنشطة ذات الصلة. وحتى تُعد الحقوق جوهرية، فإنه يلزمها –عادةً– أن تكون قابلة للممارسة في الوقت الحاضر. ومع ذلك، فإن الحقوق تكون أحيانًا جوهرية حتى ولو لم تكن قابلة للتنفيذ في الوقت الحاضر.

أمثلة على التطبيق

المثال ٣ تعقد الجهة المستثمر فيها اجتماعات لمساهميها سنويًا يتم فيها اتخاذ القرارات بشأن توجيه الأنشطة ذات الصلة. ومن المقرر عقد اجتماع المساهمين التالي بعد ثمانية أشهر. غير أنه يحق للمساهمين الذين يمتلكون بشكل فردى أو مشترك ما نسبته ٥% على الأقل من حقوق التصويت الدعوة لاجتماع خاص لتغيير السياسات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة، ولكن ضرورة إرسال الدعوة للمساهمين الآخرين يشير إلى أنه لا يمكن عقد هذا الاجتماع قبل ثلاثين يومًا على الأقل من تاريخه. ولا يمكن تغيير السياسات المتخذة بشأن الأنشطة ذات الصلة إلا من خلال عقد اجتماع خاص أو مقرر مسبقًا للمساهمين. وهذا يتضمن الموافقة على المبيعات الهامة للأصول وكذلك عمل الاستثمارات الهامة أو التصرف فيها. ينطبق النموذج الفعلي المذكور أعلاه على الأمثلة ٣أ –٣د المبينة أدناه. وينظر إلى كل مثال على حده.
المثال ٣أ يمتلك المستثمر أغلبية حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها. وحقوق تصويت المستثمر هي حقوق جوهرية ذلك لأن المستثمر قادر على اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة عندما يستوجب ذلك. ولا يمكن للمستثمر ممارسة حقوقه قبل انقضاء ٣٠ يومًا غير أن هذا لا يمنعه من الحصول على القدرة الحالية لتوجيه النشاطات ذات الصلة من لحظة حصوله على الأسهم.
المثال ٣ب يعد المستثمر طرفًا في عقد آجل بهدف امتلاك أكثرية الأسهم في الجهة المستثمر فيها. ويصادف تاريخ تسوية العقد الآجل بعد مرور ٢٥ يومًا. وحاملي الأسهم القائمين غير قادرين على تغيير السياسات القائمة بشأن الأنشطة ذات الصلة ويعود ذلك لعدم انعقاد الاجتماع الخاص قبل مضى ٣٠ يومًا على الأقل، وهي الفترة التي سيتم فيها تسوية العقد. وبالتالي يمتلك المستثمر حقوقًا تعادل في أهميتها أكثرية الأسهم المذكورة أعلاه في المثال ٣أ (أي إنه يحق للمستثمر الذي يملك العقد الآجل اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة عندما يستوجب ذلك). يعد العقد الآجل للمستثمر حق جوهري يمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة حتى وإن لم تتم تسوية العقد الآجل بعد.

المثال ٣ج

يمتلك المستثمر خيارًا جوهريًا لامتلاك أكثرية الأسهم في الجهة المستثمر فيها حيث يمكن ممارستها بعد مضى ٢٥ يومًا وتكون بسعر أقل من سعر السوق. يطبق هذا الاستنتاج أيضًا على المثال ٣ب.

المثال ٣د

يعد المستثمر طرفًا في عقد آجل بهدف امتلاك أكثرية الأسهم في الجهة المستثمر فيها دون الحصول على حقوق أخرى ذات صلة من الجهة المستثمر فيها. ويصادف تاريخ تسوية العقد الآجل بعد مرور ستة أشهر. وبخلاف الأمثلة المذكورة أعلاه، لا يمتلك المستثمر القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. ويمتلك حاملي الأسهم القائمين القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة لأنه يحق لهم تغيير السياسات القائمة المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة قبل تسوية العقد الآجل.

ب٢٥ – قد تمنع الحقوق الجوهرية القابلة للممارسة من قبل الأطراف الأخرى منشأة مستثمرة من السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها التي ترتبط بها تلك الحقوق. لا تتطلب مثل تلك الحقوق الجوهرية أن يكون لدى حاملي الحقوق القدرة على المبادرة باتخاذ القرارات. وطالما أن الحقوق لا تُعد – فقط – حقوق حماية (راجع الفقرات "ب٢٦" إلى "ب٢٨")، فقد تمنع الحقوق الجوهرية المحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى المنشأة المستثمرة من السيطرة على المنشأة المستثمر فيها، حتى ولو كانت تلك الحقوق تمنح حامليها القدرة الحالية على التصديق أو الاعتراض فقط على القرارات التي تتعلق بالأنشطة ذات الصلة.

حقوق الحماية

ب٢٦ – عند تقييم ما إذا كانت الحقوق تمنح المستثمر السلطة على المنشأة المُستثمر فيها، فإنه يجب على المستثمر أن يقيم ما إذا كانت حقوقه، والحقوق المحتفظ بها من قبل آخرين، تُعد حقوق حماية. وتتعلق حقوق الحماية بالتغيرات الجوهرية على أنشطة المنشأة المُستثمر فيها أو تنطبق في ظروف استثنائية وبالرغم من ذلك، لا تُعد جميع الحقوق التي تنطبق في ظروف استثنائية، أو المشروطة بأحداث، حقوق حماية (راجع الفقرتين "ب١٣" و"ب٥٣").

ب٢٧– نظرًا لأن حقوق الحماية تُصمم لحماية حصص مالكها دون أن تمنح ذلك الطرف السلطة على المنشأة المُستثمر فيها التي ترتبط بها تلك الحقوق، فإنه لا يمكن للمستثمر الذي لديه – فقط – حقوق حماية أن يكون لديه سلطة أو أن يمنع الطرف الآخر من أن يكون لديه سلطة على المنشأة المُستثمر فيها (راجع الفقرة "١٤").

ب٢٨– من أمثلة حقوق الحماية، والتي لا تقتصر عليها:

(أ) حق مقرض في تقييد مقترض من مباشرة الأنشطة التي يمكن أن تغير – بشكل جوهري – من مخاطر الائتمان للمقترض على حساب المقرض.

(ب) حق طرف يمتلك حصة غير مسيطرة في المنشأة المُستثمر فيها في التصديق على نفقات رأسمالية أكبر من تلك المطلوبة في السياق العادي للأعمال، أو التصديق على إصدار أدوات حقوق ملكية أو دين.

(ج) حق مقرض في مصادرة أصول المقترض عندما يفشل المقترض في استيفاء شروط محددة لسداد القرض .

الامتيازات

ب٢٩– غالبا ما يمنح الامتياز، الذي تكون المنشأة المُستثمر فيها هي المستفيد منه، حقوقًا لمانح الامتياز مصممًة لتحمي العلامة التجارية للامتياز. وعادة ما تمنح اتفاقيات الامتياز بعض حقوق اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بعمليات المستفيد من الامتياز.

ب٣٠– بشكل عام، لا تقيد حقوق مانحي الامتياز من قدرة الأطراف الأخرى، بخلاف مانح الامتياز، على اتخاذ القرارات التي تؤثر – بشكل جوهري – على عوائد المستفيد من الامتياز. كما أن حقوق مانح الامتياز، في اتفاقيات الامتياز، لا تمنحه بالضرورة القدرة الحالية على توجيه الأنشطة التي تؤثر – بشكل جوهري – على عوائد المستفيد من الامتياز.

ب٣١– من الضروري تمييز امتلاك القدرة الحالية على اتخاذ القرارات التي تؤثر – بشكل جوهري – على عوائد المستفيد من الامتياز، وامتلاك القدرة على اتخاذ القرارات التي تحمي امتياز العلامة التجارية. فليس لدى مانح الامتياز سلطة على المستفيد من الامتياز عندما يكون لدى أطراف أخرين حقوق تمنحهم القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للمستفيد من الامتياز.

ب٣٢– إن إبرام المستفيد من الامتياز لاتفاقية امتياز، يدل على اتخاذه قرارا بشكل منفرد بأن يقوم بتشغيل أعماله وفق شروط اتفاقية الامتياز، ولكن لحسابه الخاص.

ب٣٣– قد تحدد السيطرة على القرارات الجوهرية، مثل الشكل القانوني للمنشأة المستفيدة من الامتياز وهيكلها التمويلي، من قبل أطراف بخلاف مانح الامتياز، وقد تؤثر – بشكل جوهري – على عوائد المستفيد من الامتياز. فكلما انخفض مستوى الدعم المالي المُقدم من قبل مانح الامتياز وكلما انخفض تعرض مانح الامتياز لتقلب عوائد المستفيد من الامتياز، كلما كان من المرجح أن يكون لدى مانح الامتياز حقوق حماية فقط.

حقوق التصويت

ب٣٤– غالبا ما يكون لدى المستثمر القدرة الحالية، من خلال حقوق التصويت أو حقوق مشابهة، على توجيه الأنشطة ذات الصلة. لهذا يجب على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار المتطلبات الواردة في هذا الجزء (الفقرات "ب٣٥" إلى "ب٥٠") عندما يتم توجيه الأنشطة ذات الصلة للأعمال المُستثمر فيها من خلال حقوق التصويت.

سلطة مع أغلبية حقوق التصويت

ب٣٥– يكون لدى المستثمر، الذي يحتفظ بأكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها، سلطة في الحالات التالية، ما لم تنطبق عليها الفقرة "ب٣٦" أو الفقرة "ب٣٧":

(أ) يتم توجيه الأنشطة ذات الصلة من خلال تصويت المُحتِفظ بأغلبية حقوق التصويت.

أو(ب) يتم تعيين أغلبية أعضاء الهيئة الإدارية التي توجه الأنشطة ذات الصلة من خلال تصويت المُحتِفظ بأغلبية حقوق التصوي.

أغلبية حقوق التصويت ولكن بدون سلطة

ب٣٦– لكي يكون لدى المستثمر الذي يحتفظ بأكثر من نصف حقوق التصويت سلطة على المنشأة المُستثمر فيها، فإنه يجب أن تكون حقوق تصويت المستثمر حقوق جوهرية، وفقًا للفقرات "ب٢٢" إلى "ب٢٥"، ويجب أن تعطي المستثمر القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، والتي غالبا ما تكون من خلال تحديد السياسات التشغيلية والتمويلية. وعندما تكون هناك منشأة أخرى لديها حقوق قائمة تمنح تلك المنشأة الحق في توجيه الأنشطة ذات الصلة وأن تلك المنشأة ليست وكيلا للمستثمر، فلن يكون لدى المستثمر سلطة على المنشأة المُستثمر فيها.

ب٣٧- لا يكون للمستثمر سلطة على المنشأة المُستثمر فيها، حتى ولو كان يحتفظ بأغلبية حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها، وذلك عندما لا تكون حقوق التصويت تلك حقوق جوهرية. فمثلا، لا يمكن أن يكون للمستثمر، الذي يحتفظ بأكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها، سلطة عندما تخضع الأنشطة ذات الصلة لتوجيه حكومة، أو محكمة، أو سلطة إدارية، أو حارس قضائي، أو مصفي، أو جهة منظمة.

سلطة بدون أغلبية حقوق التصويت

ب٣٨-يمكن أن يكون للمستثمر سلطة حتى ولو كانت يحتفظ بأقل من أغلبية حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها. ويكون للمستثمر سلطة بدون أغلبية حقوق التصويت في المنشأة المستثمر فيها من خلال على سبيل المثال:

(أ) ترتيب تعاقدي بين المستثمر وحاملي أصوات آخرين (راجع الفقرة "ب٣٩").

أو(ب) حقوق ناشئة عن ترتيبات تعاقدية أخرى (راجع الفقرة "ب٤٠").

أو(ج) حقوق التصويت للمستثمر (راجع الفقرات "ب٤١" إلى "ب٤٥").

أو(د) حقوق التصويت المحتملة (راجع الفقرات "ب٤٧" إلى "ب٥٠").

أو(هـ) مزيج من (أ)-(د).

ترتيب تعاقدي مع حاملي أصوات أخرين

ب٣٩-يمكن أن يمنح ترتيب تعاقدي، بين المستثمر وحاملي أصوات أخرين المستثمر الحق في أن يمارس حقوق تصويت كافية لتمنحه السلطة، حتى ولو لم يكن لديه حقوق تصويت كافية لتمنحه سلطة بدون الترتيب التعاقدي. وبالرغم من ذلك، فقد يضمن ترتيب تعاقدي أن يستطيع المستثمر أن يوجه عددًا كافيًا من حاملي أصوات آخرين للتصويت بالكيفية التي تمكن المستثمر من اتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة.

حقوق ناشئة عن ترتيبات تعاقدية أخرى

ب٤٠-يمكن لحقوق أخرى لاتخاذ القرارات، مجتمعة مع حقوق التصويت، أن تمنح مستثمر القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن للحقوق المحددة في ترتيب تعاقدي، مجتمعة مع حقوق التصويت، أن تكون كافية لتمنح المنشأة المستثمرة القدرة الحالية على توجيه عمليات التصنيع للمنشأة المُستثمر فيها أو توجيه الأنشطة التشغيلية أو التمويلية الأخرى للمنشأة المستثمر فيها، والتي تؤثر – بشكل

جوهري – على عوائدها. وبالرغم من ذلك، وفي ظل غياب أي حقوق أخرى، لا يؤدي اعتماد المنشأة المُستثمر فيها اقتصاديًا على المستثمر (مثل علاقات مورد مع عميله الرئيسي) إلى أن يكون لدى المستثمر سلطة على المنشأة المُستثمر فيها.

حقوق تصويت المستثمر

ب٤١–يكون لدى المستثمر، الذي يمتلك أقل من أغلبية حقوق التصويت، حقوقاً كافيًة لتمنحه السلطة عندما يكون لدى المستثمر القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة – بشكل منفرد.

ب٤٢–عند تقييم ما إذا كانت حقوق تصويت المستثمر كافية لتمنحه السلطة، يأخذ المستثمر جميع الحقائق والظروف في الاعتبار، بما في ذلك:

(أ) حجم ما يحتفظ به المستثمر من حقوق تصويت بالنسبة إلى حجم وتشتت ما يحتفظ به حاملي الأصوات الآخرين، مع الإشارة إلى أنه:

(١) كلما زادت حقوق التصويت التي يحتفظ بها المستثمر، كلما كان من الأرجح أن يكون لديه حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

(٢) كلما زادت حقوق التصويت التي يحتفظ به المستثمر بالنسبة لحاملي الأصوات الآخرين، كلما كان من الأرجح أن يكون لدي المستثمر حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية على توجيه الانشطة ذات الصلة.

(٣) كلما زاد عدد الأطراف التي يلزمها أن تتصرف – سويًا – لتتفوق بأكثرية الأصوات على المستثمر، كلما كان من الأرجح أن يكون لدى المستثمر حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية على توجيه الانشطة ذات الصلة.

و(ب) حقوق التصويت المحتملة المحتفظ بها من قبل المستثمر، أو حاملي الأصوات أو الأطراف الأخرى (راجع الفقرات "ب٤٧" إلى "ب٥٠").

و(ج) الحقوق الناشئة من ترتيبات تعاقدية أخرى (راجع الفقرة "ب٤٠").

و(د) أي حقائق وظروف أخرى تبين أنه لدى المستثمر، أو ليس لديه، القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة في الوقت الذي يلزم فيه أن تتخذ قرارات، بما في ذلك أنماط التصويت في اجتماعات حملة الأسهم السابقة.

ب٤٣- عندما يتحدد توجيه الأنشطة ذات الصلة بأغلبية الأصوات، ويحتفظ المستثمر بحقوق تصويت أكبر –بشكل جوهري – من حقوق تصويت الآخرين أو مجموعة منظمة من حاملي حقوق التصويت، وأن حيازات الأسهم الأخرى مشتتة على نطاق واسع، فقد يكون من الواضح، بعد أخذ العوامل المُدرجة في الفقرة "ب٤٢(أ)-(ج)" بمفردها، أن المستثمر لديه سلطة على المنشأة المُستثمر فيها.

أمثلة على التطبيق

المثال ٤ يحوز مستثمر على نسبة ٤٨% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها، أما حقوق التصويت المتبقية فيحصل عليها الآلاف من حاملي الأسهم حيث توزع بشكل فردى بنسب لا تزيد عن ١% من حقوق التصويت. ولم يقم أي من حاملي الأسهم بأية ترتيبات لاستشارة أي طرف آخر أو اتخاذ قرارات جماعية. وعند تقييم جزء من حقوق التصويت التي سيتم امتلاكها بناء على مقدار الأسهم الأخرى ذات الصلة، قرر المستثمر أن نسبة ٤٨% من الحصص هي نسبة كافية لمنحه السلطة. وفى هذه الحالة استنتج المستثمر، بناء على المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى، أنه يمتلك حصص تصويت مسيطرة وكافية لتحقيق شرط السلطة المطلوب دون الحاجة إلى النظر في أي دليل آخر للسلطة.
المثال ٥ يمتلك المستثمر "أ" نسبة ٤٠% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها ويمتلك ١٢ مستثمر آخر نسبة ٥% لكل واحد منهم من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها. وتمنح اتفاقية المساهمين المستثمر الحق في تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة المسئولة عن توجيه الأنشطة ذات الصلة. ومن أجل تعديل الاتفاقية، يطلب أغلبية ثلثي أصوات المساهمين. وفى هذه الحالة يستنتج المستثمر "أ" أن المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى لا تعد حاسمة في تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة. غير أن المستثمر "أ" قرر أن حقوقه التعاقدية في تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة كافية لاستنتاج أنه يمتلك السلطة على الجهة المستثمر فيها. ويجب ألا يتم النظر فيما إذا كان المستثمر "أ" قد مارس حقوقه أو أرجحية ممارسته لحقوقه في اختيار أو تعيين أو عزل الإدارة عند تقييم ما إن كان يمتلك السلطة من عدمه.

ب٤٤ –وفى حالات أخرى، قد يتضح بعد أخذ العوامل المبينة في الفقرة من "ب٤٢(أ) إلى (ج)" في الاعتبار أن المستثمر ليس لديه سلطة.

مثال على التطبيق

المثال ٦

يمتلك المستثمر "أ" ما نسبته ٤٥% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها. ويمتلك مستثمران آخران ٢٦% لكل واحد منهم من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها أما حقوق التصويت المتبقية فيمتلكها ٣ من حاملي الأسهم الآخرين حيث يمتلك كل منهم نسبة ١%. وليس هنالك أي ترتيبات أخرى تؤثر على عملية صنع القرار. في هذه الحالة، يكون حجم حصص تصويت المستثمر "أ" ومقدارها بالتناسب مع أسهم أخرى كافية لاستنتاج أن المستثمر "أ" لا يمتلك السلطة حيث أنه يكفي اشتراك مستثمران فقط لمنع المستثمر "أ" من توجيه الأنشطة ذات الصلة للجهة المستثمر فيها.

ب٤٥ –وبالرغم من ذلك، قد لا تكون العوامل المُدرجة في الفقرة "ب٤٢(أ)–(ج)" –بمفردها– قاطعة. فعندما يكون من غير الواضح لمستثمر، أخذ في الاعتبار تلك العوامل، ما إذا كان لديه سلطة، فإنه يجب عليه أن يأخذ في الحسبان حقائق وظروفاً إضافية، مثل ما إذا كان حملة الأسهم الآخرون سلبيين بطبيعتهم كما هو موضح من أنماط تصويتهم في اجتماعات حملة الأسهم السابقة. ويشمل هذا تقييم العوامل المحددة في الفقرة "ب١٨" والمؤشرات الواردة في الفقرتين "ب١٩" و"ب٢٠". فكلما قلت حقوق التصويت التي يحتفظ بها المستثمر، وكلما قلت الأطراف المطالبة بأن تتصرف –سويًا– لتتفوق بأكثرية الاصوات على المستثمر، كلما زاد الاعتماد الذي سيُوضع على الحقائق والظروف الإضافية لتقييم ما إذا كانت حقوق المستثمر كافية لتمنحه سلطة. عندما تؤخذ الحقائق والظروف الواردة في الفقرات "ب١٨" إلى "ب٢٠" في الحسبان جنبا إلى جنب مع حقوق المستثمر، فإنه يجب أن يمنح الدليل على السلطة الوارد في الفقرة "ب١٨" وزنا أكبر من مؤشرات السلطة الواردة في الفقرتين "ب١٩" و"ب٢٠".

أمثلة على التطبيق

المثال ٧

يمتلك مستثمر ٤٥% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها، ويمتلك ١١ من حاملي الأسهم نسبة ٥% لكل واحد منهم من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها. لم يقم أي من حاملي الأسهم بأية ترتيبات لاستشارة الأطراف الأخرى أو اتخاذ قرارات جماعية. في هذه الحالة، لا يكون المبلغ المطلق لأسهم المستثمر والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى عاملاً حاسمًا في تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة على الجهة المستثمر فيها. وكذلك يجب النظر في الحقائق والحالات الإضافية التي قد تكون دليلاً على أن المستثمر يمتلك أو لا يمتلك السلطة.

المثال ٨

يمتلك مستثمر ٣٥% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها، ويمتلك ٣ من حاملي الأسهم نسبة ٥% لكل واحد منهم من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها. أما حقوق التصويت المتبقية فيمتلكها عدد من حاملي الأصوات الآخرين، حيث توزع بشكل فردى بنسبة لا تزيد عن ١% من حقوق التصويت. لم يقم أي من حاملي الأسهم بأية ترتيبات لاستشارة الأطراف الأخرى أو اتخاذ قرارات جماعية. ومن أجل اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة للجهة المستثمر فيها يجب أخذ الموافقة على أغلبية الأصوات التي يتم الإدلاء بها أثناء اجتماعات حاملي الأسهم. في هذه الحالة، تشير المشاركة الفعالة لحاملي الأسهم الآخرين في الاجتماعات الأخيرة إلى أن المستثمر لا يمتلك القدرة الفعلية على توجيه الأنشطة ذات الصلة بشكل فردى، بغض النظر عما إذا كان المستثمر قد وجه الأنشطة ذات الصلة نتيجة لتصويت عدد كافي من حاملي الأسهم بنفس طريقة تصويت المستثمر.

ب٤٦– عندما لا يكون واضحا، بعد الأخذ في الاعتبار العوامل الواردة في الفقرة "ب٤٢(أ)-(د)" أن المستثمر لديه سلطة، فإن المستثمر لا يسيطر على المنشأة المُستثمر فيها.

حقوق التصويت المحتملة

ب٤٧– عند تقييم السيطرة، يأخذ المستثمر في الاعتبار حقوق التصويت المحتملة الخاصة به بالإضافة إلى حقوق التصويت المحتملة المحتفظ بها من قبل أطراف آخرين، لتحديد ما إذا كان لديه سلطة. حقوق التصويت المحتملة هي حقوق في الحصول على حقوق

تصويت في المنشأة المُستثمر فيها، مثل تلك الناشئة عن الأدوات القابلة للتحويل أو الخيارات، بما في ذلك العقود الآجلة. تؤخذ حقوق التصويت المحتملة تلك في الاعتبار – فقط – عندما تُعد حقوق جوهرية (انظر الفقرات "ب٢٢" إلى "ب٢٥").

ب٤٨ – عند النظر في حقوق التصويت المحتملة، يجب على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار الغرض من الأداة وتصميمها، كما يؤخذ في الاعتبار أيضًا الغرض من أي مشاركة أخرى وتصميمها للمستثمر في المنشأة المُستثمر فيها. ويشمل هذا تقييم مختلف شروط وأحكام الأداة بالإضافة إلى التوقعات الواضحة للمستثمر، ودوافعها، وأسبابها للموافقة على تلك الشروط والأحكام.

ب٤٩ – عندما يكون لدى المستثمر – أيضًا – حقوق تصويت أو حقوقاً أخرى في اتخاذ القرارات المتعلقة بأنشطة المنشأة المُستثمر فيها، يقوم المستثمر بتقييم ما إذا كانت تلك الحقوق، مجتمعة مع حقوق التصويت المحتملة، تمنحه السلطة.

ب٥٠ – يمكن لحقوق التصويت المحتملة الجوهرية – بمفردها، أو مجتمعة مع حقوق أخرى، أن تمنح المستثمر القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن تكون هذه هي الحالة عندما يحتفظ المستثمر بنسبة ٤٠٪ من حقوق التصويت في المنشأة المُستثمر فيها، ووفقًا للفقرة "ب٢٣"، يحتفظ بحقوق جوهرية ناشئة عن خيارات لاقتناء نسبة ٢٠٪ إضافية من حقوق التصويت.

أمثلة على التطبيق

المثال ٩

يمتلك المستثمر "أ" نسبة ٧٠% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها، ويمتلك المستثمر "ب" نسبة ٣٠% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها بالإضافة إلى خيار امتلاك نصف حقوق تصويت المستثمر "أ". هذا الخيار قابل للممارسة خلال العامين المقبلين وبسعر يبعد كثيرًا عن سعر السوق (ومتوقع أن يبقى كذلك خلال فترة العامين). يقوم المستثمر "أ" بممارسة أصواته بالإضافة إلى توجيه الأنشطة ذات الصلة في الجهة المستثمر فيها بشكل فعال. وفى مثل هذه الحالة، من المرجح أن يحقق المستثمر "أ" شرط السلطة كونه يمتلك القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة. وعلى الرغم من أن المستثمر "ب" يمتلك حاليًا خيارات قابلة للممارسة لشراء حقوق تصويت إضافية (حيث أن ممارستها تمنحه أكثرية حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها)، إلا أن البنود والشروط المصاحبة لتلك الخيارات تدل على أن تلك الخيارات لا تعتبر مؤثرة.

المثال ١٠

يمتلك كل من المستثمر "أ" ومستثمران آخران ثلث حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها. ويرتبط نشاط أعمال الجهة المستثمر فيها على نحو وثيق بالمستثمر "أ" وبالإضافة إلى أدوات حقوق الملكية الخاصة به، يمتلك المستثمر "أ" أيضًا أدوات دين يمكن تحويلها إلى أسهم عادية للجهة المستثمر فيها في أي وقت مقابل سعر ثابت أعلى من سعر السوق (لكن ليس أعلى بكثير). وفى حالة تحويل الدين، سيمتلك المستثمر "أ" ٦٠% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر فيها. حينئذ يكون للمستثمر "أ" سلطة على الجهة المستثمر فيها لأنه يمتلك حقوق تصويت في الجهة المستثمر بها بالإضافة إلى حقوق تصويت محتملة ومؤثرة تمنحه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

السلطة عند التصويت أو الحقوق المشابهة لتي ليس لها أثر هام على عوائد المنشأة لمستثمر فيها.

ب٥١– عند تقييم الغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها (انظر الفقرات "ب٥" إلى "ب٨")، يجب على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار المشاركة والقرارات التي تمت عند بدء المنشأة المُستثمر فيها على أنها جزء من تصميمها وأن يتم تقييم ما إذا كانت شروط المعاملة وسمات المشاركة تزود المستثمر بحقوق كافية لتمنحه السلطة. إن المشاركة في تصميم المنشأة المُستثمر فيها تعد – بمفردها – غير كافية لمنح المستثمر السيطرة. وبالرغم من ذلك، قد تبين هذه المشاركة في التصميم أنه كان لدى المستثمر فرصة للحصول على حقوق تُعد كافية لتمنحه السلطة على المنشأة المُستثمر فيها.

ب٥٢– بالإضافة إلى ذلك، يجب على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار الترتيبات التعاقدية مثل حقوق الشراء، وحقوق البيع، وحقوق التصفية التي أُقرت عند بدء المنشأة المُستثمر فيها. عندما تنطوي هذه الترتيبات التعاقدية على أنشطة تتعلق – بشكل وثيق – بالمنشأة المُستثمر فيها، فإن هذه الأنشطة تُعد –في جوهرها– جزءً لا يتجزأ من الأنشطة الكلية للمنشأة المُستثمر فيها، رغم أنها قد تحدث خارج الحدود القانونية للمنشأة المُستثمر فيها. وبناًء عليه، فإنه يلزم أن تُؤخذ الحقوق الصريحة أو الضمنية في اتخاذ القرارات، المُضمنة في الترتيبات التعاقدية المتعلقة– بشكل وثيق– بالمنشأة المُستثمر فيها، في الاعتبار على أنها أنشطة ذات صلة عند تحديد السلطة على المنشأة المُستثمر فيها.

ب٥٣– لبعض المنشآت المُستثمر فيها، تحدث الأنشطة ذات الصلة – فقط – عندما تنشأ ظروف معينة أو تقع أحداث معينة. وقد تُصمم المنشأة المُستثمر فيها بحيث يُحدد – مسبقًا – توجيه أنشطتها وعوائدها ما لم وحتى تنشأ تلك الظروف المعينة أو تقع تلك الأحداث

المعينة. في هذه الحالة يمكن أن تؤثر القرارات بشأن أنشطة المنشأة المُستثمر فيها – بشكل جوهري – على عوائدها ومن ثم تُعد أنشطة ذات صلة – فقط – عندما تقع تلك الظروف أو الأحداث. لا يلزم المستثمر، الذي لديه القدرة على اتخاذ تلك القرارات، أن تحدث الظروف أو الأحداث ليكون لديه سلطة. إن حقيقة كون الحقوق في اتخاذ القرارات مشروط بنشأة ظروف ووقوع أحداث، في حد ذاتها، لا يجعل من تلك الحقوق حقوق حماية.

أمثلة على التطبيق

المثال ١١

يتمثل النشاط الوحيد للجهة المستثمر فيها، كما هو مبين في نظامها الأساسي، في شراء الحسابات المدينة والتعامل فيها بشكل يومي لصالح مستثمريها. ويتضمن التعامل اليومي تجميع وتمرير الدفعات الأصلية بالإضافة إلى الفائدة وقت استحقاقها. وعند التخلف عن دفع الحسابات المدينة، تقوم الجهة المستثمر فيها تلقائيًا ببيع الحسابات المدينة إلى مستثمر ما كما هو متفق عليه بشكل مستقل في اتفاقية البيع المنعقدة بين المستثمر والجهة المستثمر فيها. ويتمثل النشاط ذو الصلة الوحيد في إدارة الحسابات المدينة عند التخلف عن دفعها كونها النشاط الوحيد الذي يؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها. ولا تعتبر إدارة الحسابات المدينة نشاطا ذو صلة لأنها لا تحتاج إلى اتخاذ قرارات جوهرية قد تؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها لذا تكون الأنشطة قبل التخلف عن الدفع محددة مسبقاً فقط لجمع التدفقات النقدية وقت استحقاقها وتمريرها إلى المستثمرين.

لذلك، عند تقييم مجمل أنشطة الجهة المستثمر فيها التي تؤثر بشكل ملموس على عوائدها، يجب النظر فقط في حق المستثمر في إدارة الأصول عند التخلف عن الدفع. وفى هذا المثال، يضمن تصميم الجهة المستثمر فيها بأن المستثمر يمتلك صلاحيات صنع القرار بشأن الأنشطة التي تؤثر بشكل ملموس على العوائد في الوقت الذي تُطلب فيه صلاحيات كهذه لصنع القرار. وتعد بنود اتفاقية البيع جزءا لا يتجزأ من المعاملة الكلية وتأسيس الجهة المستثمر فيها. وبالتالي، يمكن الاستنتاج بناء على بنود اتفاقية البيع والنظام الأساسي الجهة المستثمر فيها أن المستثمر يمتلك السلطة عليها على الرغم من أنه يمتلك الحسابات المدينة فقط عند التخلف عن دفعها ويقوم أيضًا بإدارة هذه الحسابات خارج الحدود القانونية للجهة المستثمر فيها.

المثال ١٢

لا تمتلك الجهة المستثمر فيها أصولا غير الحسابات المدينة. وعند الأخذ في الاعتبار هدف وتصميم الجهة المستثمر بها، يُحدد أن النشاط ذي الصلة الوحيد يتمثل بإدارة الحسابات المدينة عند التخلف عن الدفع. والطرف الذي يمتلك القدرة على إدارة الحسابات المدينة المتخلف عن دفعها هو الطرف الذي يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها بغض النظر عما إذا كان أي من المقترضين قد تخلف عن الدفع.

ب٥٤– قد يكون على المستثمر التزام صريح أو ضمني بضمان أن يستمر تشغيل المنشأة المُستثمر فيها كما تم تصميمها. قد يزيد مثل هذا الالتزام من تعرض المستثمر لتغير العوائد ومن ثم زيادة الحافز لدي المستثمر للحصول على حقوق كافية لتمنحه السلطة. وبناء عليه، قد يكون الالتزام بضمان تشغيل المنشأة المُستثمر فيها كما تم تصميمهًا مؤشرا على أن لدى المستثمر سلطة، ولكنه –في حد ذاته – لا يمنح المستثمر السلطة، كما أنه لا يمنع طرفا أخر من امتلاك السلطة.

التعرض لعوائد متغيرة أو الحقوق فيها من المنشأة المُستثمر فيها

ب٥٥– عند تقييم ما إذا كان لدى المستثمر سيطرة على المنشأة المُستثمر فيها، يحدد المستثمر ما إذا كان معرض أو لديه حقوق في، عوائد متغيرة نتيجة تدخله بأعمال المنشاة المُستثمر فيها.

ب٥٦– العوائد المتغيرة هي العوائد التي لا تكون ثابتة ويمكن أن تتغير نتيجة لأداء المنشأة المُستثمر فيها. يمكن أن تكون العوائد المتغيرة موجبة فقط، أو سالبة فقط أو موجبة وسالبة معًا (راجع الفقرة "١٥"). يجب أن يقوم المستثمر بتقييم ما إذا كانت العوائد من المنشأة المُستثمر فيها متغيرة، وكيف تتغير تلك العوائد، على أساس جوهر الترتيب وبغض النظر عن الشكل القانوني للعوائد. فعلى سبيل المثال، يمكن لمستثمر أن يحتفظ بسند بدفعات فائدة ثابتة. ولأغراض هذا المعيار المحاسبي المصري، تعتبر دفعات الفائدة الثابتة عوائد متغيرة نظرا لأنها تخضع لمخاطر التخلف عن السداد وتعرض المنشأة المستثمرة لمخاطر الائتمان من مصدر السند. ويعتمد مبلغ التغير (اي مدى تغير تلك العوائد) على مخاطر الائتمان للسند. وبالمثل، تُعد أتعاب الآداء الثابتة، مقابل إدارة أصول المنشأة المُستثمر فيها، عوائد متغيرة نظرا لآنها تعرض المستثمر لمخاطر أداء المنشأة المُستثمر فيها. يعتمد مبلغ التغير على قدرة المنشأة المُستثمر فيها على توليد دخل كاف لسداد الأتعاب.

ب٥٧ – من أمثلة العوائد:

(أ) توزيعات الأرباح، والتوزيعات الأخرى لمنافع اقتصادية من المنشأة المُستثمر فيها (مثل الفائدة على أدوات دين مصدرة من قبل المنشأة المُستثمر فيها)، والتغيرات في قيمة استثمارات المستثمر في المنشأة المُستثمر فيها.

(ب) مكافأة مقابل خدمة أصول أو التزامات المنشأة المُستثمر فيها، والأتعاب والتعرض لخسارة نتيجة تقديم دعم ائتماني أو تسهيلات سيولة، والحصص المتبقية في أصول والتزامات المنشأة المُستثمر فيها عند تصفيتها، والمزايا الضريبية، والوصول إلى سيولة مستقبلية يحصل عليها المستثمر من تدخله بأعمال المنشأة المُستثمر فيها.

(ج) عوائد ليست متاحة لملاك الحصص الآخرين. فعلى سبيل المثال، قد يستخدم مستثمر أصوله مجتمعة مع أصول المنشأة المُستثمر فيها، مثل الجمع بين وظائف تشغيلية لتحقيق اقتصاديات الحجم، أو وفورات التكلفة، أو توفير منتجات نادرة، أو الوصول إلى المهارات المعرفية الشخصية، أو تقييد بعض العمليات أو الأصول، لزيادة قيمة الأصول الأخرى للمستثمر.

العلاقة بين السلطة والعوائد

السلطة المفوضة

ب٥٨ – عند قيام مستثمر لديه حقوق في اتخاذ القرارات (متخذ قرار)، بتقييم ما إذا كانت يسيطر على المنشأة المُستثمر فيها، فإنه يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت يعد بمثابة أصيل أو وكيل. ويجب على المستثمر أن يحدد – أيضًا – ما إذا كانت هناك منشأة أخرى لديها حقوق في اتخاذ القرارات تقوم بدور الوكيل للمستثمر. إن المنشأة التي تُعد بمثابة وكيل هي طرف يعمل – بشكل أساسي – نيابة عن ولمصلحة طرف أو أطراف أخرى (الأطراف التي تُعد بمثابة أصيل)، وبناءً عليه، لا تسيطر على المنشأة المُستثمر فيها عند ممارستها لسلطة اتخاذ القرارات (راجع الفقرتين"١٧" و"١٨"). وبالتالي، في بعض الأحيان قد يُحتفظ بسلطة الأصيل وتكون قابلة للممارسة من قبل الوكيل، ولكن نيابةً عن الأصيل. لا يُعد متخذ القرار وكيلاً لمجرد أن أطرافًا أخرى يمكنها أن تستفيد من القرارات التي يتخذها.

ب٥٩– قد تفوض مستثمر سلطته في اتخاذ القرارات إلى وكيل بشأن بعض الموضوعات المحددة أو بشأن جميع الأنشطة ذات الصلة. وعند تقييم إذا ما كانت يسيطر على المنشأة المُستثمر فيها، فإنه يجب على المستثمر أن يعالج الحقوق المفوضة في اتخاذ القرارات لوكيله كما لو كانت محتفظ بها – بشكل مباشر – من قبل المستثمر. وفي الحالات التي يكون فيها أكثر من أصيل واحد، فإنه يجب على كل طرف أصيل أن يقوم بتقييم ما إذا كان لديه سلطة على المنشأة المُستثمر فيها بالأخذ في الاعتبار المتطلّبات الوارِدة في الفقرات "ب٥" إلى "ب٥٤". توفر الفقرات "ب٦٠" إلى "ب٧٢" إرشادات بشأن تحديد ما إذا كان متخذ القرار يُعد وكيلا أو أصيلا.

ب٦٠– يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الاعتبار مجمل العلاقة بينه وبين المنشأة المُستثمر فيها التي تتم إدارتها وبين الأطراف الأخرى المشاركة مع المنشأة المُستثمر فيها، وبالتحديد جميع العوامل أدناه، عند تحديد ما إذا كان يُعد وكيلا أو أصيلاً:

(أ) نطاق سلطته في اتخاذ القرارات التي تخص المنشأة المُستثمر فيها (الفقرتان "ب٦٢" و"ب٦٣").

(ب) الحقوق المحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى (الفقرات "ب٦٤" إلى "ب٦٧").

(ج) المكافأة التي تُستحق له وفقًا لاتفاقية (اتفاقيات) المكافأة (الفقرات "ب٦٨" إلى "ب٧٠").

(د) تعّرض متخذ القرار لتغير العوائد من الحصص الأخرى التي يحتفظ بها في المنشأة المستثمر فيها (الفقرتان "ب٧١" إلى "ب٧٢").

يجب أن تطبق أوزان مختلفة لكل من العوامل على أساس حقائق وظروف معينة.

ب٦١– يتطلب تحديد ما إذا كان متخذ القرار يُعد وكيلا تقييم جميع العوامل المُدرجة في الفقرة "ب٦٠" ما لم يحتفظ طرف واحد بحقوق جوهرية تمكنه من عزل متخذ القرار (الحقوق في العزل) ويستطيع أن يعزل متخذ القرار بدون سبب (انظر الفقرة "ب٦٥").

نطاق سلطة اتخاذ القرارات

ب٦٢– يتم تقييم نطاق سلطة متخذ القرار في اتخاذ القرارات من خلال الأخذ في الاعتبار:

(أ) الأنشطة التي يُسمح بها وفقًا لاتفاقية (اتفاقيات) اتخاذ القرارات والمحددة بموجب القانون،

(ب) الحرية التي لدى متخذ القرار عند اتخاذ القرارات بشأن تلك الأنشطة.

ب٦٣- يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الاعتبار الغرض من المنشأة المُستثمر فيها وتصميمها، والمخاطر التي صممت الأعمال المُستثمر فيها للتعرض لها، والمخاطر التي صُممت لتمريرها إلى الأطراف المشاركين، ومستوى مشاركة متخذ القرار في تصميم المنشأة المُستثمر فيها. فعلى سبيل المثال، عندما يتدخل متخذ القرار –بشكل جوهري – في تصميم المنشأة المُستثمر فيها (بما في ذلك تحديد نطاق سلطة اتخاذ القرارات)، فقد يبين هذا التدخل أنه كان لدى متخذ القرار الفرصة والحافز للحصول على الحقوق التي تؤدي إلى تمتعه بالقدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

الحقوق المُحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى

ب٦٤–قد تؤثر الحقوق الجوهرية المُحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى على قدرة متخذ القرار على توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة المُستثمر فيها. وقد تبين الحقوق الجوهرية المتعلقة بالعزل، أو الحقوق الأخرى، أن متخذ القرار يُعد وكيلا.

ب٦٥–عندما يحتفظ طرف واحد بحقوق جوهرية تتعلق بالعزل ويستطيع أن يعزل متخذ القرار بدون سبب، فإن هذا –منفردًا –يعد كافيا لاستنتاج أن متخذ القرار يُعد وكيلا. وعندما يكون هناك أكثر من طرف واحد يحتفظ بمثل هذه الحقوق (ولا يوجد طرف منفرد يستطيع أن يعزل متخذ القرار بدون موافقة الأطراف الآخرين) فإن تلك الحقوق – منفردة – لا تكون قاطعة في تحديد أن متخذ القرار يتصرف –بشكل أساسي –نيابة عن الأخرين ولمصلحتهم. بالإضافة إلى ذلك، كلما زاد عدد الأطراف المُطالبين بأن يتصرفوا –سويًا –لممارسة الحقوق في عزل متخذ القرار وكلما زاد حجم المصالح الاقتصادية الأخرى لمتخذ القرار (أي المكافأة والمصالح الأخرى) والتغير المرتبط بها، كلما قل الوزن الذي يجب أن يُوضع لهذا العامل.

ب٦٦–يجب أن تُؤخذ في الاعتبار الحقوق الجوهرية المحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى والتي تقيد حرية متخذ القرار، وذلك بطريقة مشابهة لحقوق العزل، وذلك عند تقييم ما إذا كان متخذ القرار يُعد وكيلا. فعلى سبيل المثال، يُعد متخذ القرار الذي يكون مطالبًا بالحصول على تصديق عدد صغير من الأطراف الأخرى على تصرفاته –بشكل عام – وكيلا. (راجع الفقرات "ب٢٢" إلى "ب٢٥" لإرشادات إضافية بشأن الحقوق وما إذا كانت تُعد حقوق جوهرية).

ب٦٧- عند الأخذ في الاعتبار الحقوق المحتفظ بها من قبل الأطراف الأخرى، فإنه يجب أن يشمل تقييمًا لأي حقوق قابلة للممارسة من قبل مجلس إدارة المنشأة المُستثمر فيها (أو هيئة إدارية أخرى) وأثرها على سلطة اتخاذ القرارات (راجع الفقرة "ب٢٣(ب)").

المكافأة

ب٦٨- كلما زاد حجم مكافأة متخذ القرار، والتغير المرتبط بها، بالنسبة للعوائد المتوقعة من أنشطة المنشأة المُستثمر فيها، كلما زاد احتمال أن يُعد متخذ القرار أصيلا.

ب٦٩- لتحديد ما إذا كان متخذ القرار يُعد أصيلاً أو وكيلا، فإنه يجب أن يأخذ في الاعتبار– أيضًا – ما إذا كانت الشروط التالية موجودة:

(أ) أن مكافأة متخذ القرار تتناسب مع الخدمات المقدمة.

(ب) أن اتفاقية المكافأة تتضمن – فقط – أحكامًا، أو شروطًا أو مبالغ التي تكون عادة موجودة في ترتيبات لخدمات مشابهة ومستوى مهارات تم التفاوض بشأنها على أساس التنافس الحر.

ب٧٠- لا يمكن أن يُعد متخذ القرار وكيلا ما لم تكن الشروط المحددة في الفقرة "ب٦٩(أ)" و"ب٦٩(ب)" موجودة. وبالرغم من ذلك، لا يُعد استيفاء تلك الشروط – منفردًا – كاف لاستنتاج أن متخذ القرار يُعد وكيلا.

التعرض لتغير العوائد من المصالح الأخرى

ب٧١- عند تقييم ما إذا كان يُعد وكيلا، فإنه يجب على متخذ القرار، الذي لديه مصالح أخرى في المنشأة المُستثمر فيها (على سبيل المثال، استثمارات في المنشأة المُستثمر فيها أو توفير ضمانات فيما يتعلق بأداء المنشأة المُستثمر فيها)، أن يأخذ في الاعتبار تعرضه لتغير في العوائد من تلك المصالح الأخرى. يبين الاحتفاظ بمصالح أخرى في المنشأة المُستثمر فيها أن متخذ القرار قد يُعد أصيلا.

ب٧٢- عند تقييم تعرضه لتغير العوائد من المصالح الأخرى في المنشأة المُستثمر فيها، فإنه يجب على متخذ القرار أن يأخذ في الاعتبار ما يلي:

(أ) كلما زاد حجم مصالحة الاقتصادية، والتغير المرتبط بها، أخذًا في الحسبان مكافأته والمصالح الأخرى في مجموعها، كلما زاد احتمال أن يُعد متخذ القرار أصيلا.

(ب) ما إذا كان تعرضه لتغير العوائد يختلف عن تعرض المنشآت المستثمرة الأخرى، وما إذا كان هذا يؤثر على تصرفاته. فعلى سبيل المثال، قد يكون الأمر كذلك، عندما يحتفظ متخذ القرار بحصص في مرتبة أدني في المنشأة المُستثمر فيها، أو يقدم للمنشأة المُستثمر فيها أشكالا أخرى من التسهيلات الائتمانية.

يجب على متخذ القرار أن يُقيم تعرضه بالنسبة إلى مجموع التغير في العوائد من المنشأة المُستثمر فيها. ويتم إجراء هذا التقييم بشكل رئيسي على أساس العوائد المتوقعة من أنشطة المنشأة المُستثمر فيها، ولكن لا يجوز أن يتجاهل الحد الأقصى لتعرض متخذ القرار لتغير العوائد من المنشأة المُستثمر فيها من خلال المصالح الأخرى التي يحتفظ بها متخذ القرار.

أمثلة على التطبيق

المثال ١٣

يقوم صانع القرار (مدير الصندوق) بإنشاء وتسويق وإدارة صندوق منظم مقيد وفقًا لمعايير محددة واردة في تفويض الاستثمار كما هو منصوص عليه في القوانين والأنشطة المحلية. تم تسويق الصندوق للمستثمرين على اعتبار انه استثمار في محفظة متنوعة من الأوراق المالية لحقوق الملكية والتي تخص منشآت مقيدة. ويمتلك مدير الصندوق حرية التصرف فيما يتعلق أي من الأصول التي سيتم استثمارها بما يتوافق مع المعايير المحددة. وقام مدير الصندوق باستثمار ١٠% من الحصص في الصندوق، ويحصل على أتعاب على أساس سعر السوق لقاء خدماته بما يعادل ١% من القيمة الصافية لأصول الصندوق وتتناسب الأتعاب مع الخدمات المؤداة ولا يكون مدير الصندوق ملزما بتغطية الخسائر التي تتجاوز نسبة ١٠% من استثماره. وغير مطلوب من الصندوق تشكيل مجلس إدارة مستقل كما انه لم يقم بتشكيله ولا يمتلك المستثمرون أي حقوق جوهرية قد تؤثر على صلاحيات مدير الصندوق في صنع القرارات، غير انه بوسعهم استرداد حصصهم ضمن الحدود التي يحددها الصندوق. وعلى الرغم من العمل ضمن المعايير المحددة في تفويض الاستثمار وبما يتوافق مع المتطلبات التنظيمية، إلا أن مدير الصندوق يمتلك حقوق صنع القرارات التي تمنحه القدرة الحالية على توجيه أنشطة الصندوق ذات الصلة، ولا يمتلك المستثمرون أي حقوق جوهرية قد تؤثر على صلاحيات مدير الصندوق في صنع القرارات. ويستلم مدير الصندوق أتعابا على أساس سعر السوق لقاء خدماته بما يتناسب مع الخدمات التي يؤديها، كما انه أستثمر حصصا في الصندوق. وتؤدى الأتعاب واستثمارها إلى تعريض مدير الصندوق إلى تغّير العوائد الناتجة من أنشطة الصندوق دون وجود تعرض جوهري من شانه أن يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل في هذا المثال، يشير النظر في مدى تعرض مدير الصندوق لتغير عوائد الصندوق بالإضافة إلى صلاحيات صنع القرارات ضمن الحدود المقيدة إلى أن صانع القرار هو الوكيل. وبالتالي، يستنتج مدير الصندوق أنه لا يسيطر على الصندوق.

المثال ١٤

يقوم صانع القرار بإنشاء وتسويق وإدارة صندوق يوفر فرصًا استثمارية لعدد من المستثمرين. ويجب على صانع القرار (مدير الصندوق) أن يتخذ قرارات تصبّ في مصلحة جميع المستثمرين وبما يتوافق مع الاتفاقيات الإدارية للصندوق. ومع ذلك فإن مدير الصندوق يتمتع بحرية تصرف واسعة في صنع القرارات. ويستلم مدير الصندوق أتعابا على أساس سعر السوق لقاء خدماته بما يعادل ١% من الأصول الخاضعة للإدارة و٢٠% من مجمل أرباح الصندوق إذا ما تمّ تحقيق مستوى معين من الأرباح. وتتناسب هذه الرسوم مع الخدمات المؤداة.

على الرغم من انه يُشترط على مدير الصندوق اتخاذ قرارات تصبّ في مصلحة جميع المستثمرين إلا أنه يمتلك صلاحيات واسعة في صنع القرارات تمكّنه من توجيه أنشطة الصندوق ذات الصلة. ويستلم مدير الصندوق رسومًا ثابتة وذات صلة بالآداء وبما يتناسب مع الخدمات التي يؤديها بالإضافة إلى ذلك، تجمع الأتعاب حصص مدير الصندوق وحصص المستثمرين الأخريين لرفع قيمة الصندوق دون أن ينتج عن ذلك تعرض لتغير العوائد من أنشطة الصندوق، بحيث يشير النظر في الأتعاب بشكل منفرد إلى أن مدير الصندوق هو الموكل.

ينطبق النموذج والتحليل المذكورين أعلاه على الأمثلة من ١٤أ إلى ١٤ج المبينة أدناه. يُنظر في كل مثال على حدى.

المثال ١٤أ

يستثمر مدير الصندوق نسبة ٢% في الصندوق حيث يجمع استثماره بين حصصه وحصص المستثمرين الآخرين. ولا يكون مدير الصندوق ملزما بتغطية الخسائر التي تتجاوز نسبة ٢% من استثماره. ويحق للمستثمرين عزل مدير الصندوق من خلال تصويت الأغلبية في حال إخلاله ببنود العقد المبرم فقط.

إن استثمار مدير الصندوق لما نسبته ٢% يزيد من تعرضه لتغير العوائد الناتجة من أنشطة الصندوق دون التسبب في نشوء تعرض من شأنه أن يشير إلى ان مدير الصندوق هو الموكل. وتعد حقوق المستثمرين الآخرين بعزل مدير الصندوق هي حقوق حماية كونها تُمارس فقط عند الإخلال بالعقد المبرم. في هذا المثال، على الرغم من أن مدير الصندوق يتمتع بصلاحيات واسعة في صنع القرارات ويتعرض لتغير العوائد الناتجة من حصصه وأتعابه، إلا انه يشير تعرضه هذا إلى أن مدير الصندوق هو الوكيل. وبالتالي، يستنتج مدير الصندوق انه لا يسيطر على الصندوق.

المثال ١٤ب

يمتلك مدير الصندوق حصص استثمار تناسبية كبيرة في الصندوق، غير أنه غير ملزم بتغطية خسائر الصندوق التي تتجاوز استثماره. ويحق للمستثمرين عزل مدير الصندوق من خلال تصويت الأغلبية في حال إخلاله ببنود العقد المبرم.

في هذا المثال، تعد حقوق المستثمرين الآخرين بعزل مدير الصندوق حقوق حماية كونها تُمارس فقط عند الإخلال بالعقد المبرم. وعلى الرغم من أن مدير الصندوق يستلم أتعاب ثابتة وذات صلة بالآداء بما يتناسب مع الخدمات التي يؤديها، غير أن الجمع بين استثمار مدير الصندوق وأتعابه قد ينتج عنه تعرّضه لتغير العوائد المتحققة من أنشطة

الصندوق والذي من شانه أن يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل. وكلما زاد حجم المصالح الاقتصادية العائدة لمدير الصندوق وزادت التغيرات المصاحبة لها (آخذين في الاعتبار إجمالي أتعابه وحصصه الأخرى)، وزادت الأهمية التي يعطيها مدير الصندوق لتلك الحصص الاقتصادية في التحليل، وزادت أيضًا أرجحيه أن يكون مدير الصندوق هو الموكل. على سبيل المثال، بعد الأخذ بعين اعتبار أتعاب مدير الصندوق وعوامل أخرى، قد يرى مدير الصندوق أن استثمار بنسبة ٢٠% هو استثمار كافي لاستنتاج أنه يسيطر على الصندوق. غير أنه في الحالات الأخرى (على سبيل المثال، إذا اختلفت الأتعاب والعوامل الأخرى)، قد تنشأ السيطرة عندما يكون مستوى الاستثمار مختلفًا.

المثال ١٤ج

يمتلك مدير الصندوق نسبة ٢٠% من حصص الاستثمار التناسبية في الصندوق، غير انه غير ملزم بتغطية خسائر الصندوق التي تتجاوز ٢٠% من استثماره. ويتضمن الصندوق مجلس إدارة بحيث يكون أعضاءه مستقلين عن مدير الصندوق، ويتم تعيينهم من قبل المستثمرين الآخرين. ويتم تعيين مدير الصندوق من قبل المجلس سنويًا. وفى حال قرر المجلس إنهاء عقد مدير الصندوق، تُستكمل أعماله من قبل مديرين آخرين من القطاع نفسه.

على الرغم من ان مدير الصندوق يستلم أتعاب ثابتة وذات صلة بالآداء بما يتناسب مع الخدمات التي يؤديها، غير أن الجمع بين استثمار مدير الصندوق بنسبة ٢٠% وأتعابه ينتج عنه تعرّض لتغير العوائد المتحققة من أنشطة الصندوق والذي من شأنه ان يشير إلى أن مدير الصندوق هو الموكل. غير أن المستثمرون يمتلكون حقوقًا جوهرية تمنحهم الحق بعزل مدير الصندوق – ويوفر مجلس الإدارة آليّة تضمن حق المستثمرين بعزل مدير الصندوق إذا رغبوا بذلك.

في هذا المثال، يولي مدير الصندوق أهمية أكبر لحقوق العزل الجوهرية في هذا التحليل. وبالتالي، على الرغم من ان مدير الصندوق يمتلك صلاحيات واسعة في صنع القرارات ويتعرض لتغير عوائد

الصندوق الناتجة من أتعابه واستثماره، إلا أن الحقوق الجوهرية التي يمتلكها مستثمرون آخرون تشير إلى أن مدير الصندوق هو الوكيل. وبالتالي يستنتج مدير الصندوق انه لا يسيطر على الصندوق.

المثال ١٥

توجد منشأة مستثمر فيها من أجل شراء محفظة أوراق مالية مدعومة بأصول ذات سعر ثابت، حيث يتم تمويلها من خلال أدوات الدين وأدوات حقوق الملكية بسعر ثابت. ويتم تصميم أدوات حقوق الملكية لتأمين الحماية ضد الخسارة الأولى لمستثمري الدين واستلام أي عوائد متبقية من الجهة المستثمر فيها. وقد تم تسويق المعاملة لمستثمري الدين المحتملين على انه استثمار في محفظة أوراق مالية مدعومة بالأصول مع التعرض لمخاطر الائتمان المصاحبة للتخلف المحتمل عن الدفع من قبل مصدري الأوراق المالية المدعومة بالأصول في المحفظة، والتعرض لمخاطر سعر الفائدة المصاحبة لإدارة المحفظة.

تمثل أدوات حقوق الملكية ما نسبته ١٠% من قيمة الأصول المشتراة. ويدير صانع القرار (مدير الأصول) محفظة الأصول النشطة من خلال اتخاذ القرارات الاستثمارية ضمن الحدود المبينة في نشرة أعمال الجهة المستثمر بها. ويستلم مدير الأصول أتعابا ثابتة على أساس سعر السوق لقاء هذه الخدمات (على سبيل المثال ١% من الأصول الخاضعة للإدارة)، ورسوم ذات صلة بالآداء (على سبيل المثال، ١٠% من الأرباح) في حال تجاوز أرباح الجهة المستثمر فيها الحد المتفق عليه وتتناسب هذه الأتعاب مع الخدمات المؤداة. ويمتلك مدير الأصول ٣٥% من حقوق الملكية في الجهة المستثمر فيها أما نسبة ٦٥% المتبقية من حقوق الملكية وجميع أدوات الدين فيمتلكها عدد كبير من المستثمرين الآخرين الموزعين على نطاق واسع ومن غير ذوي العلاقة. ويحق للمستثمرين الآخرين عزل مدير الأصول دون إبداء أي سبب من خلال قرار الأغلبية.

يستلم مدير الأصول أتعاب ثابتة وذات صلة بالآداء بما يتناسب مع الخدمات المؤداة. وتجمع الأتعاب حصص مدير الصندوق وحصص المستثمرين الآخرين لرفع قيمة الصندوق. ويتعرض مدير الأصول لتغير العوائد الناتجة من أنشطة الصندوق لأنه يمتلك نسبة ٣٥% من حقوق التصويت والناتجة أيضًا من أتعابه.

على الرغم من العمل ضمن المعايير التي تم تحديدها في نشرة أعمال الجهة المستثمر فيها، إلا أن مدير الأصول يمتلك القدرة الحالية على اتخاذ القرارات بشأن الاستثمار الذي يؤثر بشكل ملموس على عوائد الجهة المستثمر فيها – في حين – يكون لحقوق العزل التي يمتلكها مستثمرون آخرون أهمية ضئيلة في التحليل وذلك لأن عدد كبير من المستثمرين الموزعين على نطاق واسع يمتلكون هذه الحقوق. وفى هذا المثال، يؤكد مدير الأصول بشدة على تعرضه لتغير عوائد الصندوق الناتجة من حصص حقوق الملكية الخاصة به والتي تكون خاضعة لأدوات الدين. كما أن امتلاك ما نسبته ٣٥% من حقوق الملكية ينتج عنه تعرض ثانوي لخسائر وحقوق العوائد في الجهة المستثمر فيها، والذي من شانه أن يشير إلى أن مدير الأصول هو الموكل. وبالتالي، يستنتج مدير الأصول أنه يسيطر على الجهة المستثمر فيها.

العلاقة مع الأطراف الأخرى

ب٧٣– عند تقييم السيطرة، يجب على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار طبيعة علاقته مع الأطراف الأخرى وما إذا كانت هذه الأطراف تتصرف نيابة عن المستثمر (أي أنهم – بحكم الأمر الواقع – وكلاء). يتطلب تحديد ما إذا كانت الأطراف الأخرى – بحكم الأمر الواقع – وكلاء اجتهادا شخصيًا، مع الأخذ في الحسبان ليس فقط طبيعة العلاقة ولكن أيضًا كيف تتفاعل تلك الأطراف مع بعضها البعض ومع المستثمر.

ب٧٤– لا يلزم أن تنطوي مثل تلك العلاقة على ترتيب تعاقدي. فالطرف يكون – بحكم الأمر الواقع – وكيلا عندما يكون لدى المستثمر، أو لدى هؤلاء الذين يوجهون أنشطة المستثمر، القدرة على توجيه ذلك الطرف ليتصرف نيابة عن المستثمر. في هذه الظروف، يجب على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار، عند تقييم السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها، حقوق وكيله – بحكم الأمر الواقع – في اتخاذ القرارات، وتعرضه – بشكل غير مباشر – أو حقوقه في عوائد متغيرة من خلال الوكيل – بحكم الأمر الواقع – جنبا إلى جنب مع ما يتعرض له في حد ذاته.

ب٧٥– ما يلي أمثلة لهؤلاء الأطراف الآخرين الذين، بطبيعة علاقتهم، قد يتصرفون على أنهم وكلاء – بحكم الأمر الواقع – للمستثمر:

(أ) الأطراف ذات العلاقة بالمستثمر.

(ب) طرف تسلم حصته في المنشأة المُستثمر فيها على أنها مساهمة أو قرض من المستثمر.

(ج) طرف وافق على ألا يبيع أو يحول أو يرهن حصته في المنشأة المُستثمر فيها دون أخذ موافقة مسبقة من المستثمر (باستثناء الحالات التي يكون فيها للمستثمر والطرف الآخر الحق في الموافقة المسبقة وتستند تلك الحقوق إلى شروط متفق عليها تبادليا من قبل أطراف مستقلة راغبة).

(د) طرف لا يستطيع أن يمول عملياته بدون دعم مالي ثانوي من المستثمر.

(هـ) أكثرية المسئولين عن الحوكمة أو موظفي الإدارة الرئيسيون في المنشأة المستثمر فيها هم أنفسهم الذين يعملون لدي المستثمر.

(و) طرف له علاقة تجارية وثيقة مع المستثمر، مثل العلاقة بين مقدم خدمة مهنية وأحد عملائه الكبار.

السيطرة على أصول محددة

ب٧٦–يجب على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان يعالج جزءًا من المنشأة المُستثمر فيها على أنه منشأة منفصلة مفترضة، وعندما يكون الأمر كذلك، أن يحدد ما إذا كان يسيطر على المنشأة المنفصلة المفترضة.

ب٧٧–يجب على المستثمر أن يعالج جزءًا من المنشأة المستثمر فيها على أنه منشأة منفصلة مفترضة عندما، وفقط عندما، يستوفى الشرط التالي:

تُعد الأصول المحددة للمنشأة المُستثمر فيها (أو التعزيزات الائتمانية ذات العلاقة إن وجدت) المصدر الوحيد لسداد الالتزامات المحددة على المنشأة المستثمر فيها، أو الحصص الأخرى المحددة فيها. وليس للأطراف الأخرى، بخلاف الذين عليهم الالتزام المحدد، حقوقا والتزامات متعلقة بالأصول المحددة أو بالتدفقات النقدية المتبقية من تلك الأصول. في الجوهر، لا يمكن أن يُستخدم أي من عوائد الأصول المحددة من قبل المنشأة المُستثمر فيها المتبقية ولا يُعد أي من التزامات المنشأة المنفصلة المفترضة واجب السداد من أصول المنشأة المُستثمر فيها المتبقية. وبالتالي –في الجوهر –يتم فصل جميع أصول، والتزامات، وحقوق ملكية تلك المنشأة المنفصلة المفترضة عن المنشأة المُستثمر فيها ككل. ويُطلق –عادة –على مثل تلك المنشأة المنفصلة المفترضة "صومعة".

ب٧٨–عندما يُستوفى الشرط الوارد في الفقرة "ب٧٧"، يجب على المستثمر أن يحدد الأنشطة التي تؤثر –بشكل جوهري –على عوائد المنشأة المنفصلة المفترضة، وكيف تُدار تلك الأنشطة، لتقييم ما إذا كان لديه سلطة على ذلك الجزء من المنشأة المُستثمر فيها. وعند

تقييم السيطرة على المنشأة المنفصلة المفترضة، فإنه يجب على المستثمر – أيضًا – أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان يتعرض أو لديه حقوق في عوائد متغيرة من تدخله في تلك المنشأة المنفصلة المفترضة، والقدرة على أن يستخدم سلطته على ذلك الجزء من المنشأة المُستثمر فيها ليؤثر على مبلغ عوائد المستثمر.

ب٧٩– عندما يسيطر المستثمر على المنشأة المنفصلة المفترضة، فإنه يجب عليه أن يُجمع ذلك الجزء من المنشأة المُستثمر فيها. وفي تلك الحالة، يستبعد الأطراف الآخرون ذلك الجزء من المنشأة المُستثمر فيها عند تقييم السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها، وعند تجميعها.

التقييم المستمر

ب٨٠– يجب على المستثمر أن يُقيم ما إذا كانت يسيطر على المنشأة المُستثمر فيها عندما تبين الحقائق والظروف أن هناك تغيرات على واحد أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة المُدرجة في الفقرة "٧".

ب٨١– عندما يكون هناك تغيرًا في الكيفية التي تمارس بها السلطة على المنشأة المُستثمر فيها، فإنه يجب أن ينعكس ذلك التغير على الكيفية التي يُقيم بها المستثمر سلطته على المنشأة المُستثمر فيها. على سبيل المثال، يمكن أن تعني التغيرات في حقوق اتخاذ القرارات أنه لم تعد الأنشطة ذات الصلة تُدار من خلال حقوق التصويت، ولكن بدلا من ذلك من خلال اتفاقيات أخرى، مثل عقود، تمنح طرفًا أو أطراف أخرى القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

ب٨٢– قد يتسبب حدث في أن يكتسب مستثمر السلطة على منشأة مستثمر فيها، أو أن يفقدها، دون أن يكون للمستثمر مشاركة في ذلك الحدث. عل سبيل المثال، يمكن أن يكتسب مستثمر السلطة على منشأة مستثمر فيها بسبب انقضاء حقوق اتخاذ القرارات المحتفظ بها من قبل طرف أو أطراف أخرى والتي منعت –سابقًا– المستثمر من السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها.

ب٨٣– يجب أن يأخذ المستثمر – أيضًا – في الاعتبار التغيرات التي تؤثر على تعرضه أو حقوقه في العوائد المتغيرة من تدخله بأعمال المنشأة المُستثمر فيها. على سبيل المثال، يمكن أن يفقد مستثمر، لديه سلطة على منشأة مستثمر فيها، السيطرة على المنشأة المُستثمر فيها إذا لم يعد يحق للمستثمر أن يستلم عوائد أو أن بصبح معرضًا لالتزامات، نظرا لأن المنشأة المستثمر أخفق في استيفاء الفقرة "٧(ب)" (أي عندما يتم إنهاء عقد لاستلام أتعاب متعلقة بالآداء).

ب٨٤- يجب على المستثمر أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان تقييمه بأنه يتصرف على أنه وكيل أو أصيل قد تغير. فيمكن أن تعني التغيرات في مجمل العلاقة بين المستثمر والأطراف الأخرى أن المستثمر لم يعد يتصرف على أنه وكيل، حتى ولو أنه تصرف –سابقًا– على أنه وكيل، والعكس بالعكس. على سبيل المثال، عندما تحدث تغييرات في حقوق المستثمر، أو في حقوق الأطراف الأخرى، فإنه يجب على المستثمر أن يعيد الأخذ في الحسبان وضعيته على أنه أصيل أو وكيل.

ب٨٥- لا يتغير تقييم المستثمر الأولي للسيطرة أو لوضعيتها على أنه أصيل أو وكيل –فقط– بسبب تغير في ظروف السوق (مثلا تغير في عوائد المنشأة المُستثمر فيها مدفوعا بأحوال السوق)، ما لم يحدث التغير في أحوال السوق كنتيجة لواحد أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة المذكورة في الفقرة "٧" أو تغير في مجمل العلاقة بين أصيل ووكيل.

تحديد ما إذا كانت المنشأة تمثل منشأة استثمارية

ب٨٥أ- يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف عند تقييم ما إذا كانت تُعد منشأة استثمارية، بما في ذلك الغرض منها، وتصميمها. تُعد المنشأة التي تمتلك العناصر الثلاثة لتعريف منشأة استثمارية المحددة في الفقرة "٢٧" منشأة استثمارية. توضح الفقرات من "ب ٨٥ب" إلى "ب٨٥م" عناصر التعريف بمزيد من التفصيل.

الغرض من الأعمال

ب٨٥ب- يتطلب تعريف المنشأة الاستثمارية أن يكون الغرض من المنشأة هو أن تستثمر –فقط– من أجل مكاسب رأسمالية، أو دخل استثمار (مثل توزيعات الأرباح أو الفوائد أو دخل الإيجار)، أو كليهما. تتضمن الوثائق التي تبين ما هي الأهداف الاستثمارية للمنشأة، مذكرة طرح الاكتتاب الخاصة بالمنشأة والمطبوعات الموزعة من قبل المنشأة والوثائق الأخرى لشركة مساهمة أو شركة تضامن، وتوفر هذه الوثائق دليلا على الغرض من أعمال المنشأة الاستثمارية. وقد تشتمل أدلة إضافية على الطريقة التي تقدم بها المنشأة نفسها إلى الأطراف الأخرى (مثل المنشآت المستثمرة المحتملة أو المنشآت المُستثمر فيها المحتملة)، على سبيل المثال، قد تقدم منشأة أعمالها على أنها تتيح استثمار متوسط الأجل من أجل مكاسب رأسمالية. وفي المقابل، قد تقدم منشأة نفسها على أنها منشأة مستثمرة هدفها أن تطور، أو تنتج أو تسوق منتجات –بشكل

مشترك – مع المنشأة المُستثمر فيها، وفي هذه الحالة لا يتفق الغرض مع أعمال المنشأة الاستثمارية، نظرا لأن المنشأة سوف تكسب العوائد من نشاط التطوير، أو الإنتاج أو التسويق بالإضافة إلى عوائدها من استثماراتها (انظر الفقرة "ب٨٥ط").

ب٨٥ج– قد تقدم المنشأة الاستثمارية خدمات متعلقة بالاستثمار (مثل الخدمات الاستشارية في مجال الاستثمار، وإدارة الاستثمار، وخدمات مساندة وإدارية للاستثمار)، إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال منشأة تابعة، إلى أطراف ثالثة بالإضافة إلى المنشآت المستثمرة فيها، حتى لو كانت تلك الأنشطة تُعد أساسية للمنشأة، إلا إن ذلك كله شريطة استمرارية المنشأة لتلبية تعريف المنشأة الاستثمارية.

ب٨٥د– قد تشارك المنشأة الاستثمارية – أيضًا– في الأنشطة التالية المتعلقة بالاستثمار، إما بشكل مباشر أو من خلال منشأة تابعة إذا ما كانت تلك الانشطة تُباشر لتعظيم عائد الاستثمار (مكاسب رأسمالية، أو دخل الاستثمار) من المنشآت المُستثمر فيها، ولا تمثل نشاط أعمال أساسي منفصل أو مصدر أساسي منفصل لدخل المنشأة الاستثمارية:

(أ) تقديم خدمات إدارية ومشورة استراتيجية للمنشأة المُستثمر فيها.

(ب)تقديم دعم مالي للمنشأة المُستثمر فيها، مثل قرض، تعهد برأس مال، أو ضمان.

ب٨٥هـ– عندما يكون لدى المنشأة الاستثمارية منشأة تابعة ليست هي ذاتها منشأة استثمارية وغرضها ونشاطها الرئيسي تقديم خدمات وأنشطة متعلقة بالاستثمار، مثل تلك الموضحة في الفقرتين "ب٨٥ج" و"ب٨٥د"، فإنه يجب عليها أن تقوم بتجميع تلك المنشأة التابعة وفقًا للفقرة "٣٢". إذا كانت المنشأة التابعة التي تقدم الخدمات أو الأنشطة المتعلقة بالاستثمار هي ذاتها منشأة استثمارية، فإن المنشأة الاستثمارية الأم يجب أن تقيس تلك المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر وفقًا للفقرة "٣١".

استراتيجيات الخروج

ب٨٥و– توفر الخطط الاستثمارية للمنشأة – أيضًا – دليلا على الغرض من أعمالها. إحدى السمات التي تميز منشأة استثمارية عن المنشآت الأخرى هي أن المنشأة الاستثمارية لا تخطط للاحتفاظ باستثماراتها إلى أجل غير محدود، وإنما تحتفظ بها لفترة محدودة. ونظرا لإمكانية أن يُحتفظ بالاستثمارات في حقوق ملكية والاستثمارات في أصول غير مالية إلى أجل غير محدود، فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن تكون لديها

استراتيجية خروج توثق كيف تخطط المنشأة لتحقيق مكاسب رأسمالية من – تقريبًا – جميع استثماراتها في حقوق الملكية واستثماراتها في الأصول غير المالية. ويجب على المنشأة الاستثمارية – أيضًا – أن تكون لديها استراتيجية خروج لأي أدوات دين لديها والتي من الممكن أن يُحتفظ بها إلى أجل غير محدود، على سبيل المثال، استثمارات في أدوات دين مستديمة. لا يلزم المنشأة أن توثق استراتيجيات خروج محددة لكل استثمار منفرد، ولكنها يجب عليها أن تحدد استراتيجيات ممكنه مختلفة لأنواع أو محافظ مختلفة من الاستثمارات، بما في ذلك إطار زمني أساسي للخروج من الاستثمارات. لا تُعد آليات الخروج التي توضع – فقط – لأحداث التخلف عن السداد، مثل الإخلال بالعقد أو عدم الأداء استراتيجيات خروج لأغراض هذا التقييم.

ب٨٥ز – يمكن أن تتنوع استراتيجيات الخروج بحسب نوع الاستثمار. للاستثمارات في أوراق مالية خاصة، تشمل أمثلة استراتيجيات الخروج الطرح الأولي للاكتتاب العام، والاكتتاب الخاص، والبيع التجاري لأعمال، وتوزيعات (للمنشآت المستثمرة) حصص الملكية في المنشآت المُستثمر فيها ومبيعات الأصول (بما في ذلك بيع أصول المنشأة المُستثمر فيها يليه تصفية المنشأة المُستثمر فيها). للاستثمارات في حقوق الملكية التي يتم التعامل عليها في سوق عام، تشمل أمثلة استراتيجيات الخروج بيع لاستثمار في اكتتاب خاص أو في سوق عام. للاستثمارات العقارية، تشمل أمثلة استراتيجيات الخروج بيع العقار من خلال وسطاء متخصصين في العقارات أو السوقً المفتوحة.

ب٨٥ح – قد يكون لدى المنشأة الاستثمارية استثمارًا في منشأة استثمارية أخرى انشئت في علاقة بالمنشأة لأسباب قانونية، أو تنظيمية، أو ضريبية أو لأسباب مشابهة تتعلق بالأعمال. في هذه الحالة، لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن يكون لديها استراتيجية خروج من ذلك الاستثمار، شريطة أن يكون للمنشأة المُستثمر فيها من قبل المنشأة الاستثمارية استراتيجيات خروج مناسبة لاستثماراتها.

العوائد من الاستثمارات

ب٨٥ط – لا تستثمر المنشأة – فقط – لأجل مكاسب رأسمالية، أو دخل استثمار، أو كليهما، عندما تحصل المنشأة أو عضو آخر في المجموعة المُتضمنة للمنشأة (اي المجموعة التي تخضع للسيطرة من قبل المنشأة الأم النهائية للمنشأة الاستثمارية)، أو يكون لديها

هدف الحصول، على منافع أخرى من استثمارات المنشأة غير المتاحة للأطراف الأخرى غير ذوي العلاقة ومن أمثلة مثل تلك المنافع:

(أ) اقتناء، أو استخدام، أو مبادلة أو استغلال عمليات، أو أصول أو تكنولوجيا لدى المنشأة المُستثمر فيها. ويشمل هذا امتلاك المنشأة، أو عضو آخر في المجموعة، حقوقًا غير تناسبية، أو حصرية، في اقتناء أصول، أو تكنولوجيا، أو منتجات، أو خدمات أي منشآت مستثمريها، على سبيل المثال، من خلال حيازة خيار لشراء أصل من منشأة مستثمر فيها عندما يعد تطوير الأصل ناجحًا،

(ب) ترتيبات مشتركة (كما عرفت في المعيار المحاسبة المصري رقم (٤٣)) أو اتفاقيات أخرى بين المنشأة أو عضو آخر في المجموعة ومنشآت مستثمر فيها لتطوير، أو إنتاج، أو تسويق، أو تقديم منتجات أو خدمات،

(ج) ضمانات مالية أو أصول مُقدمة من قبل المنشأة المُستثمر فيها لتكون بمثابة ضمان مقابل ترتيبات اقتراض المنشأة أو عضو أخر في المجموعة (وبالرغم من ذلك، ستكون المنشأة الاستثمارية لا تزال قادرة على استخدام استثمار في منشأة مستثمر فيها على أنه رهن لأي من قروضها)،

(د)خيار محتفظ به من قبل طرف ذي علاقة بالمنشأة لشراء، من المنشأة أو من عضو آخر في المجموعة، حصة ملكية في منشأة مستثمر فيها من قبل المنشأة،

(هـ) باستثناء ما هو موضح في الفقرة "ب٨٥ي"، فإن المعاملات بين المنشأة أو عضو آخر في المجموعة والمنشأة المُستثمر فيها، هي التي:

(١) تكون بشروط غير متاحة للمنشآت التي لا تُعد أطرافًا ذوي علاقة إما بالمنشأة، أو بعضو آخر في المجموعة أو بالمنشأة المُستثمر فيها.

أو (٢) لا تكون بالقيمة العادلة.

أو (٣) تمثل جزءً أساسي من نشاط المنشأة المُستثمر فيها أو نشاط أعمال المنشأة، بما في ذلك أنشطة أعمال المنشآت الأخرى في المجموعة.

ب٨٥ي. قد يكون لدي المنشأة الاستثمارية استراتيجية لتستثمر في أكثر من منشأة واحدة في ذات الصناعة أو السوق أو المنطقة الجغرافية لتستفيد من التآلف الذي يزيد من

المكاسب الرأسمالية ودخل الاستثمار من تلك المنشآت المُستثمر فيها. وعلى الرغم مما جاء بالفقرة "ب٨٥ط(ه)"، فلا تُعد المنشأة غير مؤهلة لأن تصنف على أنها منشأة استثمارية – فقط – بسبب أن مثل هذه المنشآت المستثمر فيها تتعامل تجاريًا مع بعضها البعض.

قياس القيمة العادلة

ب٨٥ك. عنصر أساسي في تعريف المنشأة الاستثمارية هو أنها تقيس وتُقيم أداء – تقريبًا – جميع استثماراتها على أساس القيمة العادلة، نظرًا لأن استخدام القيمة العادلة يُنتج معلومات أكثر ملاءمة من، على سبيل المثال، تجميع منشآتها التابعة أو استخدام طريقة حقوق الملكية لحصصها في المنشآت الشقيقة أو المشروعات المشتركة. ومن أجل أن تدلل على أنها تستوفي هذا العنصر للتعريف، فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن:

(أ) تزود المستثمرين بمعلومات عن القيمة العادلة وتقيس – تقريبا – جميع استثماراتها بالقيمة العادلة في قوائمها المالية حينما يجب استخدام القيمة العادلة أو يُسمح بها وفقًا للمعايير المحاسبة المصرية.

و(ب) تقوم بالتقرير عن معلومات القيمة العادلة –داخليا– وتُقدمها لكبار موظفي الإدارة (كما تم تعريفهم في معيار المحاسبة المصري (١٥))، الذين يستخدمون القيمة العادلة على أنها سمة القياس الرئيسية لتقييم أداء – تقريبًا – جميع استثماراتها واتخاذ قرارات الاستثمار.

ب٨٥ل– لاستيفاء المتطلب الوارد في الفقرة "ب٨٥ ك(أ)"، تقوم المنشأة الاستثمارية بما يلي:

(أ) تختار أن تحاسب عن أي استثمار عقاري لديها بالقيمة العادلة وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري".

(ب) تختار الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) على استثماراتها في الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.

(ج) تقيس أصولها المالية بالقيمة العادلة باستخدام المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

ب٨٥م- قد يكون لدى المنشأة الاستثمارية بعض الأصول غير الاستثمارية، مثل عقار المركز الرئيسي والمعدات المتعلقة به، وقد يكون عليها – أيضًا – التزامات مالية. وينطبق عنصر قياس القيمة العادلة لتعريف المنشأة الاستثمارية الوارد في الفقرة "٢٧(ج)" على استثمارات المنشأة الاستثمارية. وبالتالي، لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن تقيس أصولها غير الاستثمارية أو التزاماتها بالقيمة العادلة.

الخصائص القياسية لمنشأة استثمارية

ب٨٥ن- عند تحديد إذا ما كانت تستوفي تعريف منشأة استثمارية، يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت تظهر الخصائص القياسية لمنشأة استثمارية (راجع الفقرة "٢٨"). لا يعني غياب واحدة أو أكثر من هذهً الخصائص القياسية –بالضرورة – أن تُعد المنشأة غير مؤهلة لتُصنف على أنها منشأة استثمارية ولكنه يبين أن اجتهادا شخصيا إضافيا يكون مطلوبا عند تحديد ما إذا كانت المنشأة تُعد منشأة استثمارية.

أكثر من استثمار واحد

ب٨٥س- تحتفظ المنشأة الاستثمارية – عادةً –بعدة استثمارات لتنوع مخاطرها وتعظم عوائدها. وقد تحتفظ المنشأة بمحفظة استثمارات –بشكل مباشر أو غير مباشر، على سبيل المثال، من خلال حيازة استثمار واحد في منشأة استثمارية أخرى والتي هي ذاتها تحتفظ بالعديد من الاستثمارات.

ب٨٥ع- قد تكون هناك أوقات تحتفظ فيها المنشأة باستثمار واحد. وبالرغم من ذلك، لا تمنع – بالضرورة – حيازة استثمار واحد المنشأة من استيفاء تعريف المنشأة الاستثمارية. على سبيل المثال، قد تحتفظ منشأة استثمارية باستثمار واحد – فقط– عندما تكون المنشأة:

(أ) في فترة بدء تشغيلها، ولم تحدد بعد الاستثمارات المناسبة، وبناء عليه، لم تنفذ بعد خطتها الاستثمارية لتقتني العديد من الاستثمارات.

أو(ب) لم تقم بعد باستثمارات أخرى لتحل محل تلك التي استبعدتها.

أو(ج) قد انشئت لتجميع أموال المنشآت لتستثمر في استثمار واحد، عندما لا يمكن الحصول على ذلك الاستثمار من قبل منشآت مستثمرة منفردة (مثلا عندما يكون الحد الأدنى المطلوب للاستثمار كبيرا جدا لمنشأة مستثمرة منفردة).

أو(د) في سياق التصفية.

أكثر من مستثمر واحد

ب٨٥ف– عادة ما يكون للمنشأة الاستثمارية عدة مستثمرين يقومون بتجميع أموالهم بهدف للوصول إلى خدمات إدارة الاستثمار وفرص الاستثمار التي قد لم تكن لتصل إليها – بشكل منفرد. سيقلل وجود العديد من المستثمرين من احتمال أن تحصل تلك المنشأة الاستثمارية، أو الأعضاء الآخرين في المجموعة المُتضمنة المنشأة، على منافع بخلاف المكاسب الرأسمالية أو دخل الاستثمار (راجع الفقرة "ب٨٥ ط").

ب٨٥ص– وبدلا من ذلك، قد تؤسس منشأة استثمارية من قبل، أو من أجل، مستثمر واحد يمثل أو يدعم مصالح مجموعة أوسع من المستثمرين (مثلا صندوق معاشات، أو صندوق استثمار حكومي أو وقف عائلي).

ب٨٥ق– قد تكون هناك – أيضًا – أوقات يكون فيها لدى المنشأة مستثمر واحد –بشكل مؤقت. على سبيل المثال، قد يكون لدى منشأة استثمارية مستثمر واحد – فقط – عندما تكون المنشأة:

(أ) في فترة الاكتتاب الأولى، التي لم تنقضي والمنشأة تحدد – بشكل نشط – المنشآت المستثمرة المناسبة.

أو(ب) لم تحدد بعد المنشآت المستثمرة المناسبة لتحل محل حصص الملكية التي استردت.

أو(ج) سياق التصفية.

المنشآت المستثمرة غير ذات العلاقة

ب٨٥ر– عادة ما يكون لدى المنشأة الاستثمارية عدة منشآت مستثمرة لا تُعد أطرافا ذات علاقة (كما عرفت في معيار المحاسبة المصري(١٥)) بالمنشأة أو بأعضاء آخرين في المجموعة المُتضمنة المنشأة. سيقلل وجود منشآت مستثمرة غير ذات علاقة من احتمال أن تحصل تلك المنشأة، أو الأعضاء الآخرين في المجموعة المُتضمنة المنشأة، على منافع بخلاف المكاسب الرأسمالية أو دخل الاستثمار (راجع الفقرة "ب٨٥ط").

ب٨٥ش- وبالرغم من ذلك، قد تظل منشأة مؤهلة على أنها منشأة استثمارية حتى ولو كانت المنشآت المستثمرة فيها ذات علاقة بالمنشأة. على سبيل المثال، قد تنشئ منشأة استثمارية صندوقًا منفصلًا موازي لمجموعة من موظفيها (مثل كبار موظفي الإدارة)، أو المنشأة (المنشآت) المستثمرة الأخرى التي تُعد طرفًا ذا علاقة، والذي يماثل استثمارات صندوق الاستثمار الرئيسي للمنشأة. وقد يتأهل هذا الصندوق "الموازي" على أنه منشأة استثمارية حتى ولو كانت جميع المنشآت المستثمرة ذات علاقة.

حصص الملكية

ب٨٥ت- عادة ما تكون المنشأة الاستثمارية، ولكنها غيرُ مطالبة بأن تكون، منشأة ذات كيان قانوني مستقل. تكون حصص الملكية في المنشأة الاستثمارية -عادةً- في شكل حصص حقوق ملكية أو حصص مشابهة (مثل حصص شركة تضامن)، تنسب لها أنصبة تناسبية من صافي أصول المنشأة الاستثمارية. وعلى الرغم من وجود فئات مختلفة من المستثمرين، بعضها له حقوق على استثمار محدد أو مجموعة من الاستثمارات فقط، أو لها أنصبة نسبية مختلفة في صافي الأصول، فذلك لا يمنع منشأة من أن تكون منشأة استثمارية.

ب٨٥ث- بالإضافة إلى ذلك، المنشأة التي لها حصص ملكية كبيرة في شكل دين، والتي وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، لا تستوفي تعريف حقوق الملكية، قد تكون مازالت مؤهلة على أنها منشأة استثمارية، بشرط أن يتعرض ملاك الدين لمخاطر عوائد متقلبة من التغيرات في القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة.

متطلبات المحاسبة

إجراءات التجميع

ب٨٦- القوائم المالية المجمعة:

(أ) تجمع بين البنود المشابهة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للمنشأة الأم مع تلك البنود الخاصة بشركاتها التابعة.

(ب) يستبعد المبلغ المسجل لاستثمار الشركة الأم في كل شركة من شركاتها التابعة وكذلك حصتها من حقوق الملكية في كل شركة من شركاتها التابعة (يوضح معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) كيفية المحاسبة عن أي شهرة ذات صلة).

(ج) تستبعد بالكامل جميع الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية المتعلقة بالمعاملات بين منشآت المجموعة (يتم استبعاد جميع الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة بالكامل والتي يتم الاعتراف بها في الأصول كالمخزون أو الأصول الثابتة). وقد تشير الخسائر ضمن المجموعة إلى وجود اضمحلال يتطلب الاعتراف به في القوائم المالية المجمعة. (وينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل") على الفروق المؤقتة التي تنشأ عقب إلغاء الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات بين أطراف المجموعة.

السياسات المحاسبية الموحدة

ب٨٧– في حال استخدام عضو من أعضاء المجموعة سياسات محاسبية مختلفة عما يتم تبنيه في القوائم المالية المجمعة للمعاملات والأحداث المشابهة في الحالات المماثلة، يتم إجراء التعديلات المناسبة على القوائم المالية لذلك العضو فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية المجمعة لضمان توافقها مع السياسات المحاسبية للمجموعة.

القياس

ب٨٨– تجمع المنشاة دخل ومصروفات الشركة التابعة في قوائمها المالية المجمعة بدءا من تاريخ السيطرة عليها لحين توقف تلك السيطرة على الشركة التابعة. دخل ومصروفات الشركة التابعة مبينة على مبالغ الأصول والالتزامات المعترف بها في القوائم المالية المجمعة في تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، يعتمد مصروف الإهلاك المعترف به في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المجمعة بعد تاريخ الاستحواذ على القيم العادلة للأصول القابلة للإهلاك ذات الصلة والمعترف بها في القوائم المالية المجمعة في تاريخ الاستحواذ.

حقوق التصويت المحتملة

ب٨٩– عند وجود حقوق تصويت محتملة أو مشتقات أخرى تتضمن حقوق تصويت محتملة، يتم تحديد نسبة الربح والخسارة والتغيرات في حقوق الملكية المخصصة للمنشأة الأم والحصص غير المسيطرة لغرض إعداد القوائم المالية المجمعة بناءً على حصص الملكية القائمة دون أن تعكس الممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى، إلا إذا تم تطبيق الفقرة "ب٩٠".

ب٩٠ – في بعض الحالات تمتلك المنشاة، جوهريا، حصة ملكية قائمة نتيجةً معاملة معينة تمنح المنشاة حاليًا حق الحصول على العوائد المصاحبة لحصة الملكية. في هذه الحالة، يتم تحديد النسبة المخصصة للمنشأة الأم وحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة لغرض إعداد القوائم المالية المجمعة من خلال الأخذ في الاعتبار الممارسة النهائية لحقوق التصويت المحتملة والمشتقات الأخرى التي تمنح المنشأة حاليًا حق الحصول على العوائد.

ب٩١ – لا ينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) على الحصص في المنشآت التابعة التي يتم تجميعها. عندما تمنح أدوات تتضمن حقوق تصويت محتملة – في جوهرها – حاليًا حق الوصول إلى العوائد المرتبطة بحصة ملكية في منشأة تابعة، فأن الأدوات غير خاضعة لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). في كل الحالات الأخرى يتم المحاسبة عن الأدوات التي تتضمن حقوق تصويت محتملة في منشأة تابعة وفقًا لمعيار المحاسبة المصري (٤٧).

تاريخ نهاية الفترة المالية

ب٩٢ – يجب أن يكون تاريخ نهاية الفترة المالية هو نفس التاريخ بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة الأم وشركاتها التابعة المستخدمة في إعداد القوائم المالية المجمعة. وفى حال اختلاف نهاية الفترة المالية للمنشأة الأم عن تلك الفترة لشركاتها التابعة، تقوم الشركة التابعة – لأغراض التجميع – بإعداد معلومات مالية إضافية في نفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة الأم وذلك لتمكينها من تجميع المعلومات المالية للشركة التابعة، إلا إذا تعذّر تطبيق ذلك.

ب٩٣ – في حال تعذر تطبيق ذلك، يجب على الشركة الأم تجميع المعلومات المالية للشركة التابعة مستخدمةً بذلك أحدث المعلومات المالية للشركة التابعة والتي يتم تعديلها فيما يخص آثار المعاملات والأحداث الهامة التي تحدث ما بين تاريخ تلك القوائم المالية وتاريخ القوائم المالية المجمعة وفى جميع الحالات، يجب ألا يزيد الاختلاف بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة وتاريخ القوائم المالية المجمعة عن ٣ أشهر، ويجب أن يكون طول الفترات المالية وأي اختلاف بين تواريخ القوائم المالية هو نفسه من فترة إلى أخرى.

حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة

ب٩٤– على المنشاة أن تنسب الربح أو الخسارة وكل من عناصر الدخل الشامل الآخر إلى مالكي الشركة الأم وحقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة. وأن تنسب المنشأة كذلك إجمالي الدخل الشامل إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى حصول رصيد عجز فيها.

ب٩٥– عند وجود أسهم ممتازة مجمعة للأرباح قائمة في شركة تابعة ما مبوبة على إنها حقوق ملكية تدخل ضمن حقوق الحصص غير المسيطرة، فعلى المنشاة حساب حصتها من الربح أو الخسارة بعد تعديلها بما يخص أرباح هذه الأسهم، سواء تم إقرار توزيع هذه الأرباح أم لا.

التغيرات على النسبة المحتفظ بها ضمن الحصص غير المسيطرة

ب٩٦– عند تغير نسبة حقوق الملكية المحتفظ بها ضمن الحصص غير المسيطرة، على المنشاة تعديل المبالغ المسجلة للحصص المسيطرة وغير المسيطرة حتى تعكس التغيرات النسبية على حصصهم في الشركة التابعة. وأن تعترف المنشاة بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية بأي اختلاف بين مبلغ تعديل الحصص غير المسيطرة والقيمة العادلة للمقابل النقدي المدفوع أو المستلم، وأن تنسبه إلى مالكي الشركة الأم.

فقد السيطرة

ب٩٧– قد تفقد الشركة الأم سيطرتها على الشركة التابعة في اثنين أو أكثر من الترتيبات (المعاملات). غير أنه في بعض الأحيان، قد تشير بعض الحالات إلى أنه يجب المحاسبة عن الترتيبات المتعددة على أنها معاملة واحدة وعلى الشركة الأم النظر في جميع بنود وشروط الترتيبات وآثارها الاقتصادية، عند تحديد ما إن كان ينبغي اعتبارها معاملة واحدة. ويشير واحد أو أكثر مما يلي إلى وجوب قيام الشركة الأم بالمحاسبة عن الترتيبات المتعددة على أنها معاملة واحدة.

(أ) عند إبرامها في الوقت نفسه، أو الواحدة تلو الأخرى.

(ب) عندما تشكل هذه الترتيبات معاملة واحدة مصممة لتحقيق مجمل أثر تجارى.

(ج) عندما يعتمد حدوث ترتيب ما على حدوث ترتيب أخر واحد على الأقل.

(د) عندما لا يكون لترتيب معين بمجمله مبررًا اقتصاديا، لكنه يكون له مبررًا اقتصاديا عند النظر فيه إلى جانب الترتيبات الأخرى. ومثال على ذلك عندما يتم تسعير التصرف بالأسهم بسعر أقل من سعر السوق ويتم التعويض عنه بتسعير التصرف بالأسهم لاحقا بسعر أعلى من سعر السوق.

ب٩٨– على الشركة الأم القيام بما يلي في حال فقد سيطرتها على الشركة التابعة:

(أ) إلغاء الاعتراف:

(١) بأصول (بما في ذلك أي شهرة) والتزامات الشركة التابعة بمبالغها المسجلة في تاريخ فقد السيطرة.

و(٢) بالمبلغ المسجل لأي حصص غير مسيطرة في الشركة التابعة السابقة في تاريخ فقد السيطرة (بما في ذلك أي من عناصر الدخل الشامل الآخر المنسوب لها).

(ب) الاعتراف:

(١) بالقيمة العادلة للمقابل النقدي المستلم، إن وُجد، من المعاملة أو الحدث أو الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة.

و(٢) عندما تتضمن المعاملة أو الحدث أو الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة توزيع أسهم الشركة التابعة على المالكين بصفتهم هذه بتلك التوزيعات.

و(٣) بأي استثمار محتفظ به في الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة في فقد تاريخ السيطرة.

(ج) إعادة تصنيف المبالغ المعترف بها في الدخل الشامل الآخر فيما يتعلق بالشركة التابعة على حساب الأرباح أو الخسائر، أو نقلها مباشرة إلى الأرباح المرحلة، وذلك وفقًا لما هو مذكور في الفقرة "ب٩٩".

(د) الاعتراف بأي فرق ناتج على أنه إما ربح أو خسارة منسوبة إلى الشركة الأم.

ب٩٩– في حال فقد الشركة الأم سيطرتها على الشركة التابعة، على الشركة الأم حساب جميع المبالغ المعترف بها سابقًا في الدخل الشامل الأخر فيما يتعلق بتلك الشركة التابعة وذلك بناء على الأسس ذاتها واجبة التطبيق عندما تقوم الشركة الأم بالتصرف مباشرة بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة. وبالتالي فعند إعادة تبويب الربح أو الخسارة المعترف بها سابقًا في الدخل الشامل الأخر إلى حساب الأرباح أو الخسائر عند التصرف بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة، على الشركة الأم إعادة تبويب الربح أو الخسارة من حقوق ملكية إلى حساب الأرباح أو الخسائر (كتسوية إعادة التبويب)، وذلك عند فقد السيطرة على الشركة التابعة. وعندما تم تحويل فائض إعادة التقييم المعترف به سابقًا فى الدخل الشامل الآخر مباشرة إلى الأرباح المرحلة عند التصرف بالأصول، على الشركة الأم تحويل فائض إعادة التقييم مباشرة إلى الأرباح المرحلة عند فقد السيطرة على الشركة التابعة .

ب ٩٩ أ- إذا فقدت المنشأة الأم السيطرة على منشأة تابعة لا تشتمل على أعمال، كما هو محدد في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩)، كنتيجة لمعاملة تنطوي على منشأة شقيقة أو مشروع مشترك يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، تقوم المنشأة الأم بتحديد المكسب أو الخسارة وفقًا للفقرات "ب ٨٩" إلى "ب ٩٩". ويتم الاعتراف بالمكسب أو الخسارة الناتجة من المعاملة (بما فيها المبالغ التي تم الاعتراف بها سابقًا في الدخل الشامل الآخر التي يعاد تصنيفها إلى الأرباح أو الخسائر وفقًا للفقرة "ب ٩٩") وذلك في الأرباح أو الخسائر للمنشأة الأم فقط بقدر حصة المستثمر غير ذي العلاقة في تلك المنشأة الشقيقة أو المشروع المشترك. ويتم إلغاء الجزء المتبقي من المكسب مقابل القيمة الدفترية للاستثمار في المنشأة الشقيقة أو المشروع المشترك. بالإضافة إلى ذلك، إذا احتفظت المنشأة الأم باستثمار في المنشأة التابعة سابقًا وأصبحت المنشأة التابعة الآن منشأة شقيقة أو مشروع مشترك يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، فإن المنشأة الأم تعترف بالجزء من المكسب أو الخسارة الناتجة من إعادة القياس بالقيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به في تلك المنشأة التابعة سابقًا في الأرباح أو الخسائر فقط بقدر ملكية المستثمر غير ذي العلاقة في المنشأة الشقيقة الجديدة أو المشروع المشترك الجديد. ويتم إلغاء الجزء المتبقي من ذلك المكسب مقابل القيمة الدفترية للاستثمار المحتفظ به في المنشأة التابعة سابقًا. إذا احتفظت المنشأة الأم باستثمار في الشركة التابعة سابقًا يتم المحاسبة عنه الآن وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، فيتم الاعتراف بالكامل بالجزء من المكسب أو الخسارة الناتجة من إعادة القياس بالقيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به في المنشأة التابعة سابقًا، وذلك في الأرباح أو الخسائر للمنشأة الأم.

المحاسبة عن التغير في وضعية المنشأة الاستثمارية

ب١٠٠- عندما تتوقف المنشأة عن كونها منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) على أي منشأة تابعة كان قد تم قياسها – سابقًا – بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقًا للفقرة "٣١". ويجب أن يكون تاريخ

تغيير الوضعية هو تاريخ الاستحواذ المفترض. ويجب أن تمثل القيمة العادلة للمنشأة التابعة، في تاريخ الاستحواذ المفترض، المقابل المفترض المحول عند قياس أيه شهرة أو مكسب من شراء بسعر تفاضلي والذي ينشأ عن الاستحواذ المفترض. ويجب أن تُجمع جميع المنشآت التابعة وفقا للفقرات "١٩" إلى "٢٤" من هذا المعيار المحاسبي المصري من تاريخ تغيير الوضعية.

ب١٠١ – عندما تصبح المنشأة منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تتوقف عن تجميع منشآتها التابعة في تاريخ التغيير في الوضعية، باستثناء أي منشأة تابعة يجب أن تستمر في كونها مجمعة وفقًا للفقرة "٣٢". ويجب على المنشأة الاستثمارية أن تطبق متطلبات الفقرتين "٢٥" و"٢٦" لتلك المنشآت التابعة التي تتوقف عن تجميعها، كما لو أن المنشأة الاستثمارية فقدت السيطرة على تلك المنشآت التابعة في ذلك التاريخ.

ملحق (ج)

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

يعد هذا الملحق جزءًا لا يتجزأ من هذا المعيار وله الصلاحية نفسها مثل الاجزاء الأخرى من هذا المعيار.

تاريخ السريان

ج١- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) الصادر عام ٢٠١٦ ويسري تطبيقه على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

القواعد الانتقالية

ج٢- يجب تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقًا لمتطلبات (معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء") باستثناء ما هو موضح بالفقرات "ج٢أ" إلى "ج٣(هـ)".

ج٢أ- مع مراعاة الفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥)، عندما تطبق المنشآت الاستثمارية الاستثناء من التجميع لأول مرة، يجب على المنشأة عرض المعلومات الكمية المطلوبة بالفقرة "٢٨(و) من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) للفترة المالية السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار ("الفترة السابقة مباشرة"). قد تقوم المنشأة أيضًا بعرض هذه المعلومات للفترة الحالية أو فترات سابقة، ولكن ذلك غير مطلوبًا.

ج٢ب- لأغراض هذا المعيار، يكون تاريخ التطبيق الأولي هو بداية الفترة المالية السنوية التي يتم تطبيق هذا المعيار فيها لأول مرة.

ج٣- ملغاة.

ج٣أ- يجب على المنشأة أن تقوم في تاريخ التطبيق الأولي بتقييم ما إذا كانت منشأة استثمارية على أساس الحقائق والظروف الموجودة في هذا التاريخ. إذا استخلصت المنشأة في تاريخ التطبيق الأولي أنها منشأة استثمارية، يجب تطبيق متطلبات الفقرات "ج٣ب" إلى "ج٣و".

ج٣ب- باستثناء أي شركة تابعة يتم تجميعها وفقًا للفقرة "٣٢"، يجب على المنشأة الاستثمارية قياس استثمارها في كل شركة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر كما لو كانت متطلبات هذا المعيار سارية دائمًا. ويجب على المنشأة الاستثمارية التعديل بأثر

رجعي لكل من الفترة المالية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي وحقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرة، وذلك بالفرق بين:

(أ) الرصيد الدفتري السابق للشركة التابعة.

و(ب) القيمة العادلة لاستثمار المنشأة الاستثمارية في الشركة التابعة.

يجب ترحيل أي مبلغ متراكم لأي تسويات قيمة عادلة تم الاعتراف بها في الدخل الشامل الأخر، وذلك إلى الأرباح المرحلة في بداية الفترة المالية السابقة مباشرة في تاريخ التطبيق الأولي.

ج٣ج- ملغاة.

ج٣د- إذا كان قياس الاستثمار في الشركة التابعة وفقًا للفقرات "ج٣ب" إلى "ج٣ج" غير عمليًا (كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٥))، يجب على المنشأة الاستثمارية تطبيق متطلبات هذا المعيار في بداية أسبق فترة يكون فيها عمليًا تطبيق الفقرات "ج٣ب" إلى "ج٣ج"، والتي قد تكون الفترة الحالية. ويجب على المستثمر التعديل بأثر رجعي الفترة المالية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي، إلا إذا كان تاريخ الفترة الأسبق التي يكون تطبيق هذه الفقرة عمليا فيها هو الفترة الحالية. وفي هذه الحالة، يتم الاعتراف بتعديل حقوق الملكية (الأرباح المرحلة) في بداية الفترة الحالية.

ج٣هـ- إذا قامت منشأة استثمارية باستبعاد، أو فقدت السيطرة قبل تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار، لا يجب على المنشأة الاستثمارية إجراء تعديلات على المحاسبة السابقة لهذه الشركة التابعة.

ج٣و- ملغاة.

ج٤ - ج٦. ملغاة.

الإشارة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)

ج٧- إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار مبكرًا قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، فإن أي إشارة في هذا المعيار إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يجب أن تقرأ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣)

الترتيبات المشتركة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣)
الترتيبات المشتركة

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣)
الترتيبات المشتركة

هدف المعيار

١ – يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادىء للتقرير المالي بواسطة المنشآت التى لديها حصة فى ترتيبات محكومة بسيطرة مشتركة (الترتيبات المشتركة).

تحقيق بالهدف

٢ – لتحقيق الهدف المذكور فى الفقرة "١"، عرف هذا المعيار السيطرة المشتركة، وتطلب من المنشأة التى هى طرف فى ترتيب مشترك ان تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تدخل فيه عن طريق تقدير حقوقها وتعهداتها (التزاماتها) والمحاسبة عن تلك الحقوق والتعهدات (الالتزامات) طبقًا لنوع هذا الترتيب.

نطاق المعيار

٣ – يطبق هذا المعيار على جميع المنشآت التى تكون طرفًا فى ترتيب مشترك.

الترتيبات المشتركة

٤ – الترتيب المشترك هو الترتيب الذي به طرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة.

٥ – يتميز الترتيب المشترك بالخصائص الآتية:

(أ) الأطراف ملزمون باتفاق تعاقدى (راجع الفقرات من "أت٢ " إلى "أت٤").

(ب) الاتفاق التعاقدى يمنح سيطرة مشتركة لطرفين أو أكثر من الترتيب (راجع الفقرات من "٧" إلى"١٣").

٦ – الترتيب المشترك يكون اما عملية مشتركة أو مشروع مشترك.

السيطرة المشتركة

٧ – السيطرة المشتركة هى إتفاق تعاقدى بالاشتراك فى السيطرة على ترتيب ما، والتى توجد فقط عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع للأطراف المشتركة فى السيطرة.

٨ – على المنشأة التى تكون طرفا فى ترتيب ما ان تقدر ما إذا كان الترتيب التعاقدى يعطى جميع الأطراف أو مجموعة من الأطراف سيطرة بصورة مجتمعة على هذا الترتيب.

وتتحقق سيطرة جميع الأطراف أو مجموعة من الأطراف على ترتيب بصورة مجتمعة عندما يجب ان يتصرفوا معًا لتوجيه الانشطة التى تؤثر بشكل هام فى العوائد من الترتيب (بمعنى الانشطة ذات الصلة).

٩- يعد تحديد ان كل الأطراف أو مجموعة من الأطراف يسيطرون على الترتيب، لا توجد السيطرة المشتركة إلا عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقة بالإجماع من الأطراف التى تسيطر على الترتيب.

١٠- لا يوجد فى الترتيب المشترك طرف يسيطر على الترتيب لصالحه. لأن أى طرف فى ترتيب سيطرة مشتركة يستطيع ان يمنع ايه أطراف اخرى أو ايه مجموعة من الأطراف من السيطرة على الترتيب.

١١- يمكن أن يكون الترتيب ترتيبًا مشتركًا حتى إذا لم يكن لدى كل الأطراف سيطرة مشتركة على هذا الترتيب. ويميز هذا المعيار بين الأطراف الذين لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب المشترك (مشغلين مشتركين أو أصحاب حصص فى مشروعات مشتركة) والأطراف الذين يساهمون فيه ولكن ليس لديهم سيطرة مشتركة فى ترتيب مشترك.

١٢- تحتاج المنشأة لتطبيق الحكم الشخصى عند تقييم ما إذا كان كل الأطراف أو مجموعة من الأطراف لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب، وتقوم المنشأة بعمل تقدير يأخذ فى الاعتبار جميع الحقائق والظروف المحيطة (راجع الفقرات من "أت٥" إلى "أت١١").

١٣- إذا تغيرت الحقائق والظروف، فعلى المنشأة إعادة تقدير ما إذا كان سيستمر لديها سيطرة مشتركة على الترتيب أم لا.

انواع الترتيبات المشتركة

١٤- على المنشأة ان تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تدخل فيه. ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك كعملية مشتركة أو مشروع مشترك على الحقوق والالتزامات (التعهدات) لأطراف الترتيب.

١٥- تصبح العملية المشتركة ترتيب مشترك عندما يكون لدى أطرافه سيطرة مشتركة على الحقوق على الأصول والتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب. ويطلق على هؤلاء الأطراف المشغلين المشتركين.

١٦ – يكون المشروع المشترك ترتيب مشترك عندما يكون لدى أطرافه سيطرة مشتركة على الحقوق على صافي الاصول المرتبطة بالترتيب. وهؤلاء الأطراف يطلق عليهم اصحاب الحصص فى المشروعات المشتركة.

١٧– تطبق المنشأة الحكم الشخصي عند تقدير ما إذا كان الترتيب المشترك عملية مشتركة أو مشروع مشترك. وعلى المنشأة تحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشترك فيه آخذة فى الاعتبار حقوقها والتزاماتها الناتجة عن الترتيب وتقيم المنشاة حقوقها والتزاماتها فى ضوء الهيكل والشكل القانوني للترتيب والشروط المتفق عليها بواسطة الأطراف فى الاتفاق التعاقدي والحقائق والظروف الاخرى عندما يكون ذلك ملائمًا (راجع الفقرات من"أت١٢" إلى "أت٣٣").

١٨– يجتمع أحياناً بعض الأطراف معًا عن طريق إطار عام لاتفاقية تضع الشروط العامة للتعاقد للقيام بنشاط أو أكثر. قد تذكر اتفاقية الإطار العام قيام الأطراف بتكوين أكثر من ترتيب مشترك لتتعامل مع انشطة محددة والتى تمثل جزءًا من الاتفاقية. وحتى إذا كانت تلك الترتيبات المشتركة ترتبط مع نفس اتفاقية الإطار العام، فنوعها قد يكون مختلفاً إذا كانت حقوق والتزامات الأطراف تختلف عند القيام بأنشطة مختلفة تتناولها اتفاقية الإطار العام. وبالتالي يمكن تواجد العملية المشتركة والمشروع المشترك معًا عندما يطبق أطراف الاتفاقية انشطة مختلفة والتى تشكل جزءًا من نفس اتفاقية الإطار العام.

١٩– إذا تغيرت الحقائق والظروف فعلى المنشأة ان تعيد تقييم ما إذا كان نوع الترتيب المشترك الذي ترتبط به قد تغير.

القوائم المالية لأطراف الترتيبات المشتركة

العمليات المشتركة

٢٠ – على المشغل المشترك ان يعترف فيما يتعلق بحصته فى العملية المشتركة ب:

(أ) اصوله بما فى ذلك نصيبه فى الاصول المشتركة.

و(ب) التزاماته بما فى ذلك نصيبه فى ايه التزامات يتم تحملها مشاركة.

و(ج) ايراداته من بيع نصيبه أو حصته فى ناتج العمليات المشتركة.

و(د) نصيبه فى الايرادات من بيع ناتج العمليات المشتركة.

و(هـ) مصروفاته بما فى ذلك نصيبه فى المصروفات التى تم تحملها بصورة مشتركة.

٢١- على المشغل المشترك ان يعالج محاسبيًا الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات المرتبطة بحصته فى العملية المشتركة طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة على تلك الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات.

٢٢- تحدد الفقرات من "أت٣٤" إلى "أت٣٧" المعالجة المحاسبية للمعاملات مثل البيع والمساهمات أو الشراء لأصول بين المنشأة والعملية المشتركة التى هى مشغل مشترك فيها.

٢٣- على الطرف المساهم فى العملية المشتركة ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليها، ان يقوم ايضًا بالمعالجة المحاسبية لحصته فى الترتيب طبقًا للفقرات من "٢٠" إلى "٢٢" إذا كان لهذا الطرف حقوق على الأصول وتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة. إما إذا كان الطرف المساهم فى الترتيب ليس لديه سيطرة مشتركة على عملية مشتركة وليس لديه حقوق على الأصول ولا تعهدات بالالتزامات المرتبطة بالعملية المشتركة، فعليه ان يقوم بالمعالجة المحاسبية لحصصه فى العملية المشتركة طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية المطبقة على تلك الحصص.

المشروعات المشتركة

٢٤- على المنشأة صاحبة الحصة فى المشروع المشترك ان تعترف بنصيبها فى المشروع المشترك على انه استثمار وان تقوم بالمعالجة المحاسبية لهذا الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية طبقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) ما لم تكن المنشأة معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هى محددة فى ذلك المعيار.

٢٥- يقوم الطرف المساهم فى المشروع المشترك ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليه بالمعالجة المحاسبية لحصته فى الترتيب طبقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)، ما لم يكن لديه نفوذ مؤثر على المشروع المشترك ففى هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبيًا طبقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨).

القوائم المالية المستقلة

٢٦- على المشغل المشترك أو صاحب الحصة فى المشروع المشترك ان يعالج محاسبيًا فى قوائمه المالية المستقلة حصته فى:

(أ) العملية المشتركة طبقًا للفقرات من "٢٠" إلى "٢٢".

(ب) المشروع المشترك طبقًا للفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة".

٢٧- على المساهم فى ترتيب مشترك ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة أن يعالج محاسبيًا فى قوائمه المالية المستقلة حصته فى:

(أ) العملية المشتركة طبقًا للفقرة "٢٣".

(ب) المشروع المشترك طبقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ما لم يكن لدى المنشأة نفوذ مؤثر على المشروع المشترك ففى تلك الحالة سوف يطبق الفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧).

ملحق (أ)

ارشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) ويعتبر جزءًا لا يتجزأ منه. وهو يصف التطبيقات على الفقرات (من "١" الى "٢٧") وله نفس القوة التى للأجزاء الاخرى بمعيار المحاسبة المصرى.

أت١ – الامثلة الواردة فى هذا المرفق هى امثلة لمواقف افتراضية على الرغم من ان بعض اشكال تلك الأمثلة قد تكون موجودة فى الحقيقة بنفس النمط (الشكل). لذا فإن الحقائق والظروف لأشكال الحقيقة المحددة قد تحتاج إلى إعادة تقييمها عند تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣).

الترتيبات المشتركة

الترتيب التعاقدي (فقرة "٥")

أت٢ – يمكن اثبات الترتيبات التعاقدية بعده طرق. وغالبًا وليس دائمًا ما تكون الاتفاقيات التعاقدية واجبة التنفيذ فى صيغة مكتوبة وعادة فى صورة عقد أو نقاط تم مناقشتها بين أطراف التعاقد. ويستطيع التطبيق القانوني ان يوجد اتفاقيات واجبة النفاذ اما بذاته أو عن طريق ادراجه فى عقود بين أطراف التعاقد.

أت٣ – عندما يتم تكوين ترتيبات مشتركة من خلال كيان مستقل (راجع الفقرات من "أت١٩" إلى "أت٣٣")، يكون الاتفاق التعاقدي أو بعض مظاهره فى بعض الحالات مدرج فى النظام الأساسي أو اللائحة الداخلية للكيان المستقل.

أت٤ – يحدد الاتفاق التعاقدي الشروط التى من خلالها يكون الأطراف المشاركين فى النشاط خاضعين للترتيب. وعادة ما يكون الترتيب التعاقدي مرتبط بأمور مثل:

(أ) الغرض والنشاط وفترة الترتيب المشترك.

(ب) كيفية تعيين اعضاء مجلس الادارة والمديرين والكيانات الحاكمة المماثلة فى الترتيب المشترك.

(ج) عملية اتخاذ القرار: الموضوعات التى تتطلب قرارات بين أطراف الترتيب، وحقوق التصويت لأطراف الترتيب والمستوى المطلوب لتدعيم تلك الموضوعات. وتنشئ عملية اتخاذ القرارات الواردة فى الترتيب التعاقدي السيطرة المشتركة للترتيب (راجع الفقرات من "أت٥" إلى "أت١١").

(د) رأس المال أو ايه مساهمات اخرى مطلوبة من أطراف الترتيب.

(هـ) كيفية مشاركة أطراف الترتيب فى الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات المتعلقة بالترتيب المشترك.

السيطرة المشتركة (الفقرات من "٧" إلى "١٣")

أت٥ – عند تقدير ما إذا كان للمنشأة سيطرة مشتركة على الترتيب، فعلى المنشأة فى البداية ان تقدر ما إذا كان كل الأطراف أو مجموعة من الأطراف لها سيطرة على هذا الترتيب. ويعرف معيار المحاسبة المصرية رقم (٤٢) السيطرة والتى يجب ان تستخدم عند تحديد ما إذا كان كل الأطراف أو مجموعة من الأطراف يتعرضون أو لديهم حقوق فى عوائد متغيرة من مشاركتهم فى الترتيب، كما أن لديهم القدرة على التأثير فى تلك العوائد من خلال تحكمهم فى هذا الترتيب. وعندما يتحدد بصورة مجمعة ان كل أطراف الاتفاقية أو مجموعة من الأطراف لديهم القدرة على توجيه الانشطة التى تؤثر بصورة كبيرة على العوائد من الترتيب (بمعنى الانشطة ذات الصلة)، بمعنى أن أطراف الترتيب يسيطرون عليه مجتمعين.

أت٦ – بعد التوصل الى ان كل أطراف الاتفاقية أو مجموعة من الأطراف يتحكمون فى الاتفاقية مجتمعين، فعلى المنشأة ان تقدر ما إذا كان لديها سيطرة مشتركة على الاتفاقية ام لا. وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف الذين يسيطرون على الترتيب، ويتطلب تقدير ما إذا كان الترتيب مسيطر عليه سيطرة مشتركة من أطرافه أو مجموعة من أطرافه أو يسيطر عليه طرف من أطرافه بصورة منفردة ممارسة الحكم الشخصي.

أت٧ – فى بعض الاحيان تؤدى عملية اتخاذ القرار المتفق عليها بواسطة أطراف الترتيب التعاقدي ضمنيًا الى سيطرة مشتركة. على سبيل المثال بافتراض ان هناك طرفين كونا ترتيبًا ولدى كل منهما ٥٠ بالمائة من حقوق التصويت ويحدد الترتيب التعاقدي الذي بينهما نسبة ٥١% على الأقل من حقوق التصويت لاتخاذ قرارات تتعلق بالأنشطة ذات الصلة.

فى هذه الحالة فأطراف الترتيب لديهم اتفاق ضمني بأن لهم سيطرة مشتركة على الترتيب لأن القرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة لا يمكن ان تؤخذ بدون موافقة طرفى التعاقد.

أت٨- فى بعض الظروف الاخرى يتطلب الترتيب التعاقدي حدًا أدني من نسب حقوق التصويت لاتخاذ قرار متعلق بالأنشطة ذات الصلة. فعندما يمكن تحقيق الحد الادنى المطلوب من نسب حقوق التصويت بأكثر من تركيبة واحدة من أطراف التعاقد فلا يكون هذا الترتيب ترتيب مشترك ما لم يحدد الترتيب التعاقدي الأطراف (أو مجموعة الأطراف) المطلوب موافقتهم بصورة مجمعة لقرارات متعلقة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

أمثلة تطبيقية
مثال (١) بافتراض ان هناك ثلاثة أطراف لترتيب: (أ) لديه ٥٠% من حقوق التصويت فى الترتيب و(ب) لديه ٣٠% من حقوق التصويت فى الترتيب و (ج) لديه ٢٠% من حقوق التصويت فى الترتيب. ويحدد الترتيب التعاقدي بين (أ وب وج) انه مطلوب على الاقل نسبة ٧٥% من حقوق التصويت لاتخاذ قرار متعلق بالأنشطة المرتبطة بالترتيب. حتى إذا كان (ا) يستطيع بمفرده ان يبطل أي قرار، فهو لا يستطيع ان يسيطر (يتحكم) فى الترتيب لأنه يحتاج الى موافقة (ب). لأن شروط الترتيب التعاقدى تتطلب على الاقل ٧٥% من حقوق التصويت لاتخاذ قرار يتعلق بالأنشطة ذات الصلة وبالتالي لا يمكن القيام بها بدون موافقة كل من أ وب.
مثال (٢) بافتراض ان هناك ٣ أطراف للترتيب (أ) لديه ٥٠% من حقوق التصويت للترتيب و (ب) و (ج) لدى كل منهما ٢٥% والترتيب التعاقدي بين أ وب وج يحدد انه مطلوب ٧٥% على الأقل من حقوق التصويت لاتخاذ قرار عن الانشطة ذات الصلة للترتيب. حتى إذا كان (أ) يستطيع ان يبطل اي قرار، فإنه لا يستطيع ان يسيطر على الترتيب لأنه يحتاج موافقة اما (ب) أو (ج). فى هذا المثال أ وب وج مجتمعين لهم سيطرة على الاتفاقية. فى حين انه يوجد اكثر من مجموعة من الأطراف يستطيعون ان يتفقوا ليصلوا الى ٧٥% من حقوق التصويت (إما أ وب أو أ وج). فى مثل هذا الموقف، ومن أجل أن يصبح الترتيب مشتركًا يحتاج الترتيب التعاقدى إلى تحديد التشكيلة من الأطراف التى قد تكون مطلوبة للموافقة الجماعية للقرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب.

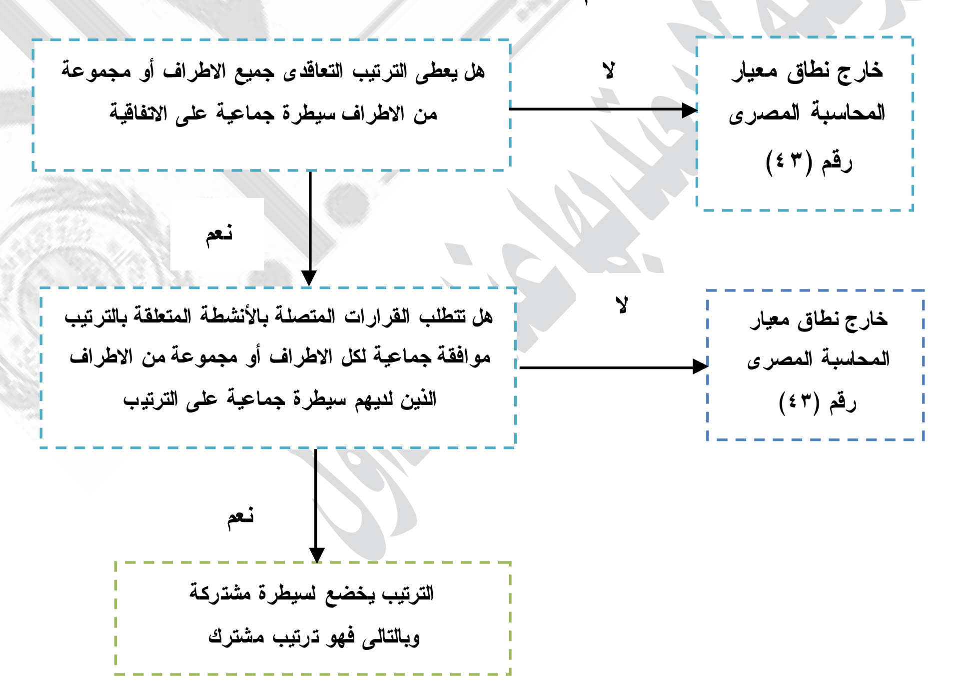
مثال (٣)

بإفتراض أن الترتيب يضم أ وب وكلا منهما لديه ٣٥% من حقوق التصويت فى الترتيب والجزء الباقي ٣٠% موزع على أطراف عدة. وتتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة اغلبية حقوق التصويت. فيصبح أ وب لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب فقط فى حالة ما إذا كان الترتيب التعاقدي يحدد ان القرارات المرتبطة بالأنشطة ذات الصلة بالترتيب تتطلب موافقة كل من أ وب.

أت ٩ – مطلب الموافقة بالإجماع يعنى ان أي طرف لديه سيطرة مشتركة على الترتيب يستطيع ان يمنع أي أطراف اخرى أو مجموعة من الأطراف من اتخاذ قرارات منفردة (خاصة بالأنشطة ذات الصلة) بدون موافقته. وإذا كانت متطلبات الموافقة بالإجماع متصلة فقط بقرارات تعطى الطرف حقوق حماية وليست مرتبطة بأنشطة ذات صلة فى الترتيب، فهذا الطرف ليس له سيطرة مشتركة فى الترتيب.

أت ١٠ – قد يتضمن الترتيب التعاقدى بنودًا تتعلق بقرارات المنازعات مثل التحكيم. هذه البنود قد تسمح بأن تتخذ القرارات فى غياب الموافقة الجماعية من خلال الأطراف الذين لديهم سيطرة مشتركة. ووجود مثل هذه المواد لا يمنع ان يكون الترتيب خاضعًا لسيطرة مشتركة وبالتالي من ان يكون ترتيبًا مشتركًا.

تقييم السيطرة المشتركة



أت١١ – عندما يكون الترتيب خارج نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣)، فتقوم المنشأة بالمعالجة المحاسبية لحصتها فى الترتيب طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية ذات الصلة مثل معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) أو معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨).

أنواع الترتيبات المشتركة (الفقرات من "١٤" إلى "١٩")

أت١٢ – تنشأ الترتيبات المشتركة لأغراض متعددة (على سبيل المثال كطريقة لاشتراك أطراف الترتيب فى التكاليف والمخاطر أو تتيح للأطراف الدخول فى تكنولوجيا جديدة أو اسواق جديدة) ويمكن ان تنشأ باستخدام هياكل واشكال قانونية مختلفة.

أت١٣ – لا تتطلب بعض الترتيبات ان ينفذ النشاط موضوع الترتيب من خلال كيان مستقل، فى حين تتضمن بعض الترتيبات ضرورة إنشاء كيان مستقل.

أت١٤ – يعتمد التصنيف المطلوب من خلال هذا المعيار للترتيبات المشتركة على حقوق والتزامات أطراف الترتيب الناشئة عنه فى سياق النشاط المعتاد. ويصنف هذا المعيار الترتيبات على إنها إما عمليات مشتركة أو مشروعات مشتركة. عندما يكون لدى المنشأة حقوق تتعلق بالأصول وتعهدات تتعلق بالالتزامات المرتبطة بالترتيب فيكون الترتيب عملية مشتركة. وعندما يكون لدى المنشأة حقوق تتعلق بصافي اصول الترتيب فيكون الترتيب مشروع مشترك. وتحدد الفقرات من "أت١٦" الى "أت٣٣" اسس التقييم التى تقوم بها المنشأة لتحديد ما إذا كان لديها حصة فى عملية مشتركة أو حصة فى مشروع مشترك.

تصنيف الترتيبات المشتركة

أت١٥ – كما هو موضح فى الفقرة "أت١٤" يتطلب تصنيف الترتيبات المشتركة من أطراف الترتيب ان يقوموا بتقدير حقوقهم والتزاماتهم الناشئة عن الترتيب.، وعلى المنشأة ان تأخذ فى الاعتبار ما يلي عند قيامها بهذا التقدير:

(أ) هيكل الترتيب المشترك (راجع الفقرات من "أت١٦" الى "أت٢٢").

(ب) عندما يتم تكوين ترتيب مشترك من خلال كيان مستقل:

(١) الشكل القانوني للكيان المستقل (راجع الفقرات من "ات٢٢" الى "أت٢٤").

(٢) شروط الترتيب التعاقدي (راجع الفقرات من "أت٢٥" الى "أت٢٨").

(٣) الحقائق والظروف الاخرى ذات صلة (راجع الفقرات من "أت٢٩" الى "أت٣٣").

مكونات الترتيبات المشتركة

الترتيبات المشتركة التى لا تعمل من خلال كيان مستقل

أت١٦ – تكون الترتيبات المشتركة التى لا تعمل من خلال كيان مستقل عملية مشتركة.

وفى مثل هذه الحالات ينشئ الترتيب التعاقدي حقوقا لأطراف التعاقد مرتبطة بالأصول المرتبطة بالترتيب وتعهدات مرتبطة بالالتزامات المرتبطة بالترتيب وحقوق لأطراف التعاقد مرتبطة بالإيرادات المقابلة لها وكذا التعهدات المرتبطة بالمصروفات المقابلة لها.

أت١٧ – غالبًا ما يصف الترتيب التعاقدي طبيعة الانشطة موضوع الترتيب وكيف ينتوى أطراف الترتيب تنفيذ تلك الأنشطة معًا. فعلى سبيل المثال قد يتفق أطراف الترتيب المشترك على تصنيع منتج معًا على ان يصبح كل طرف مسئول عن مهمة محددة مستخدمًا فيها اصوله ويتحمل التزاماته. ويمكن ايضًا للترتيب التعاقدي ان يحدد كيفية تقسيم الايرادات والمصروفات المشتركة (العامة) بين أطراف الترتيب. وفى مثل هذه الحالات يعترف كل مشغل مشارك فى قوائمه المالية بالأصول والالتزامات المستخدمة للغرض المحدد وبنصيبه فى الايرادات والمصروفات طبقًا للترتيب التعاقدي.

أت١٨ – فى بعض الحالات الاخرى ربما يتفق أطراف الترتيب المشترك على سبيل المثال ان يشتركوا ويشغلوا الاصل معًا. ففي هذه الحالة فالترتيب التعاقدي ينشىء حقوقا لأطراف الترتيب فى الاصل الذي يدار مشاركه، وكيفية تقسيم المخرجات أو الايرادات من الاصل وتكاليف التشغيل على أطراف الترتيب ويقوم كل مشغل مشترك بالمعالجة المحاسبية لنصيبه فى الاصل المشترك ونصيبه المتفق عليه فى الالتزامات ويعترف بنصيبه فى المخرجات والايرادات والمصروفات طبقًا للترتيب التعاقدى.

الترتيبات المشتركة التى تعمل من خلال كيان مستقل

أت١٩ – الترتيب المشترك الذي يحتفظ فيه بالأصول والالتزامات المرتبطة بالترتيب فى كيان مستقل يمكن ان يكون اما مشروعًا مشتركًا أو عملية مشتركة.

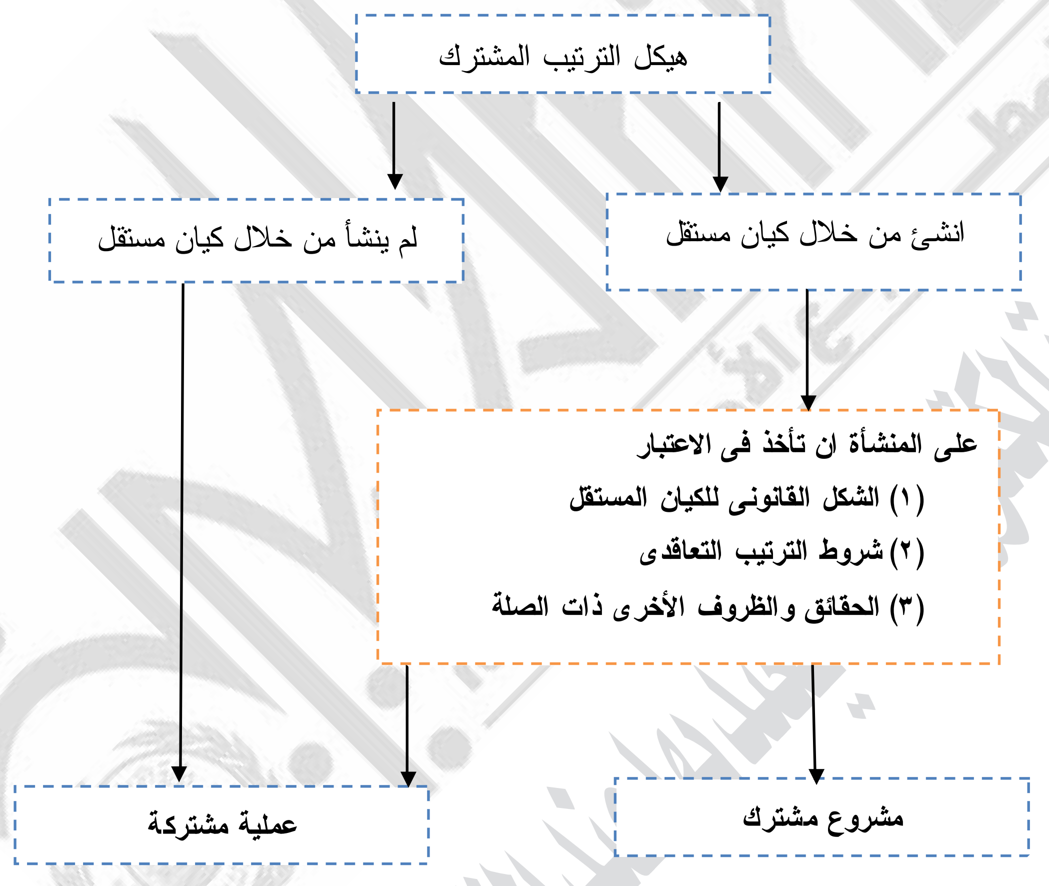
أت٢٠ – يعتمد تحديد ما إذا كان طرف الترتيب هو مشغل مشارك أو صاحب حصة فى مشروع مشترك على حقوق طرف الترتيب فى الاصول وتعهداته بالالتزامات المرتبطة بالترتيب والمحتفظ بها فى كيان مستقل.

أت٢١ – كما هو مذكور فى الفقرة "أت١٥" فعندما يكون أطراف الترتيب قد قاموا بتكوين ترتيب مشترك فى كيان مستقل، فأطراف الترتيب فى حاجة الى تقدير ما إذا كان الشكل القانونى للكيان المستقل وشروط الترتيب التعاقدى – وعندما يكون ذلك ملائمًا – أية حقائق أو ظروف اخرى تعطيهم:

(أ) حقوقا على الاصول وتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب (فالترتيب عملية مشتركة).

أو (ب) حقوقا على صافي اصول الترتيب (فالترتيب مشروع مشترك).

تصنيف الترتيبات المشتركة: تقييم حقوق وتعهدات الأطراف الناشئة عن الترتيب



الشكل القانوني للكيان المستقل

أت٢٢ – يعتبر الشكل القانوني للكيان المستقل ملائمًا فى تحديد نوع الترتيب المشترك. ويساعد الشكل القانوني فى عملية التقييم المبدئي لحقوق أطراف الترتيب فى الاصول وتعهداتهم بالالتزامات المحتفظ بها فى كيان مستقل. على سبيل المثال ما إذا كان لأطراف الترتيب حصص فى اصول محتفظ بها فى كيان مستقل وما إذا كان الأطراف مسئولين عن التزامات محتفظ بها فى كيان مستقل.

أت٢٣ – قد يقوم أطراف الترتيب على سبيل المثال بتنفيذ ترتيب مشترك من خلال كيان مستقل ويكون شكله القانوني سببًا فى أن يكون مستقلا بذاته (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى اصول والتزامات الكيان المستقل وليست اصول والتزامات أطراف الترتيب). فى مثل هذه الحالة، فتقييم الحقوق والتعهدات لأطراف الترتيب عن طريق الشكل القانوني للكيان المنفصل يشير إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك – على اى حال فإن الشروط المتفق عليها بين الأطراف فى ترتيبهم التعاقدي (راجع الفقرات "أت٢٥" الى "أت٢٨") وعندما يكون ذلك ملائمًا الحقائق والظروف ذات الصلة (راجع الفقرات "أت٢٩" إلى "أت٣٣") يمكن ان تتجاوز تقييم الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب بموجب الشكل القانونى للكيان المستقل.

أت٢٤ – تقييم الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب عن طريق الشكل القانوني للكيان المستقل يكون كافيًا للتوصل إلى أن الترتيب هو عملية مشتركة إذا كان أطراف الترتيب ينفذون فقط ترتيبًا مشتركًا من خلال كيان مستقل لا يفصل شكله القانونى بين أطراف التعاقد والكيان المستقل (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول والتزامات أطراف الترتيب).

تقييم شروط الترتيب التعاقدى

أت٢٥ – فى كثير من الحالات تكون الحقوق والتعهدات المتفق عليها بين أطراف الترتيب متوافقة أو لا يوجد تعارض بينها وبين الحقوق والتعهدات الممنوحة لأطراف الترتيب بموجب الشكل القانوني للكيان المستقل الذي كون من خلال الترتيب.

أت٢٦ – فى حالات أخرى يستخدم أطراف الترتيب الترتيب التعاقدى لإلغاء أو تعديل الحقوق والتعهدات ذات الصلة بموجب الشكل القانونى للكيان المستقل الذي قد كون من خلاله الترتيب.

مثال تطبيقى
(مثال ٤) **بإفتراض أن هناك طرفين كونا ترتيبا مشتركا فى شكل شركة وكل طرف لديه نسبة مساهمة ٥٠% من حصص الملكية بالشركة. تستطيع الشركة فصل الشركة عن ملاكها نتيجة لذلك فإن الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى المنشأة هى اصول والتزامات الشركة.**

فى مثل هذه الحالة، فتقدير الحقوق والتعهدات ذات الصلة لأطراف الترتيب من خلال الشكل القانوني للكيان المستقل يشير الى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق على صافي أصول الترتيب.
ومع هذا فعندما يعدل أطراف الترتيب خصائص الشركة من خلال ترتيبهمٍ التعاقدي بحيث يصبح لكل طرف حصة فى اصول الشركة ويتحمل التزاماتها طبقاً لنسب محددة. فإن هذه التعديلات التعاقدية فى خصائص الشركة يمكن ان تتسبب فى أن يصبح الترتيب عملية مشتركة.

أت٢٧- الجدول التالي يقارن بين الشروط العامة فى الترتيبات التعاقدية للعمليات المشتركة والشروط العامة فى الترتيبات التعاقدية للمشروعات المشتركة. والامثلة فى الشروط التعاقدية الواردة فى الجدول التالي تأتى على سبيل المثال وليس الحصر.

تقييم شروط الترتيب التعاقدى

	العملية المشتركة	المشروع المشترك
شروط الترتيب التعاقدى	الترتيب التعاقدي يمنح أطراف الترتيب حقوقا على الاصول وتعهدات على الالتزامات المرتبطة بالترتيب.	الترتيب التعاقدي يمنح أطراف الترتيب المشترك حقوقا على صافي اصول الترتيب (بمعنى أنه كيان مستقل ولا يكون لأطرافه حقوق على الاصول أو تعهدات بالتزامات المرتبطة بالترتيب).
الحقوق على الاصول	يحدد الترتيب التعاقدي ان أطراف الترتيب المشترك يتشاركون فى كل الاصبة (على سبيل المثال الملكية) فى الاصول المرتبطة بالترتيب بنسب محددة (على سبيل المثال نسبة ملكية الأطراف فى الترتيب أو نسبة الانشطة المؤداة من خلال الترتيب الذي يعزى إليهم بصورة مباشرة).	يحدد الترتيب التعاقدي بأن الاصول المقتناه أو التى تقتنى لاحقًا عن طريق الترتيب المشترك هى اصول الترتيب – ولا يوجد لأطراف الترتيب ايه حقوق – (بمعنى انه لا توجد حقوق ملكية) عليها.
التعهد بالالتزامات	الترتيب التعاقدى يحدد ان أطراف الترتيب المشترك يشتركون فى كل الالتزامات والتعهدات والتكاليف والمصروفات بنسب محددة (على سبيل المثال نسب ملكية الأطراف فى الترتيب أو نسبة الانشطة المؤداة من خلال الترتيب الذي يعزى إليهم بصورة مباشرة).	يحدد الترتيب التعاقدى ان الترتيب المشترك مسئول عن الديون والتعهدات الخاصة بالترتيب. يحدد الترتيب التعاقدى ان أطراف الترتيب المشترك مسئولون من خلال الترتيب فى حدود استثماراتهم فى الترتيب أو تعهداتهم بأداء المساهمات غير المسددة أو رأس المال الإضافي المرتبط بالترتيب أو كليهما.

	العملية المشتركة	المشروع المشترك
	يحدد الاتفاق التعاقدى ان أطراف الترتيب المشترك مسئولون عن المطالبات الناشئة من أطراف خارجية.	يحدد الترتيب التعاقدى ان دائنوا الترتيب المشترك ليس لديهم الحق فى الرجوع على اى طرف من أطراف الترتيب فيما يتعلق بديون أو تعهدات الترتيب.
الايرادات والمصروفات والارباح أو الخسائر	يحدد الترتيب التعاقدى توزيع الايرادات والمصروفات على اساس الآداء المرتبط بكل طرف من أطراف الترتيب المشترك. على سبيل المثال فالترتيب التعاقدي قد يحدد اساس توزيع الايرادات والمصروفات طبقًا لقدرة كل طرف على استخدام معداته فى العملية المشتركة، والتى قد تختلف عن حصص ملكيتهم فى الترتيب المشترك. وفى حالات اخرى قد يتفق أطراف الترتيب على اقتسام الارباح أو الخسائر المرتبطة بالترتيب على اساس نسبة محددة كملكيتهم فى الترتيب. وهذا لا يمنع من ان يكون الترتيب عملية مشتركة إذا كان لدى أطراف الترتيب الحق فى الاصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب.	يحدد الترتيب التعاقدي نصيب كل طرف فى الارباح أو الخسائر المرتبطة بأنشطة الترتيب.
الضمانات	يتطلب احياناً من أطراف الترتيب المشترك ان يقدموا ضمانات لأطراف خارجية عن استلام خدمات أو تقديم تمويل للترتيب المشترك مثلاً. فشروط هذه الضمانات أو التعهدات المقدمة من أطراف الترتيب لتوفيرها لا تحدد بذاتها بأن الترتيب المشترك هو عملية مشتركة. فالخصائص التى تحدد ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك تتحدد على ما إذا كان أطراف الترتيب لديهم تعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب (من أجل بعضها قد يقدم أو لا يقدم أطراف الترتيب ضمان).	

أت٢٨ – عندما يحدد الترتيب التعاقدي ان أطراف الترتيب لديهم حقوقا على الاصول وتعهدات متعلقة بالالتزامات المتعلقة بالترتيب فهم يعتبروا أطراف فى عملية مشتركة ولا يحتاجون لان يأخذوا فى الاعتبار الحقائق والظروف الأخرى (الفقرات من "أت٢٩" إلى "أت٣٣") بغرض تصنيف الترتيب المشترك .

تقييم الحقائق والظروف الاخرى

أت٢٩ – عندما لا تحدد شروط الترتيب التعاقدي بأن أطراف الترتيب لديهم حقوقا على الاصول أو تعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب فعلى أطراف الترتيب ان يأخذوا فى الاعتبار الحقائق والظروف الاخرى لتقييم ما إذا كان الترتيب عملية مشتركة أو مشروع مشترك.

أت٣٠ – قد يؤسس الترتيب المشترك فى كيان مستقل يمنح شكله القانوني فصلا بين أطراف الترتيب والكيان المستقل. وقد لا تحدد الشروط التعاقدية المتفق عليها بان أطراف التعاقد لديهم حقوقا على الاصول وتعهدات بالالتزامات ولذا فإن أخذ الحقائق والظروف الاخرى فى الاعتبار يمكن ان يؤدى الى ان هذا الترتيب يتم تصنيفه كعملية مشتركة وستكون هذه هى الحالة عندما تعطى الحقائق والظروف الاخرى لأطراف الترتيب الحق فى الاصول أو التعهد بالالتزامات المرتبطة بذلك الترتيب.

أت٣١ – عندما تصمم انشطة الترتيب أساسًا لتقديم مخرجاته لأطراف الترتيب فهذا يشير الى ان أطراف الترتيب لديهم الحق فعليًا فى جميع المنافع الاقتصادية بصورة كبيرة فى اصول الترتيب. وغالبًا ما يؤكد أطراف هذه الترتيبات على حقهم فى الوصول للمخرجات الناتجة من الترتيب بمنع الترتيب من بيع هذه المخرجات لأطراف خارجية.

أت٣٢ – ينتج عن مثل هذا الترتيب جوهريًا أن يتم سداد كافة التزامات هذا الترتيب عن طريق التدفقات النقدية المستلمة من أطراف الترتيب من خلال شرائهم للمخرجات. وعندما يكون أطراف الترتيب هم فى الحقيقة المصدر الوحيد للتدفقات النقدية التى تساهم فى استمرار عمليات الترتيب، فإن هذا يشير الى ان أطراف الترتيب لديهم تعهدا بالالتزامات المرتبطة بالترتيب.

مثال تطبيقى

مثال (٥)

بافتراض قيام طرفين بتكوين ترتيبًا مشتركًا فى شركة مساهمة (منشأة ج) والتى يمتلك فيها كل طرف ٥٠% من حصص الملكية، والغرض من هذا الترتيب هو تصنيع مهمات (مواد) مطلوبة لأطراف الترتيب أنفسهم لعملياتهم الصناعية. فالترتيب يؤكد ان الأطراف يشغلون الوحدة التى تنتج مواد محددة الكمية والجودة لأطراف الترتيب.

يشير الشكل القانوني للمنشأة (ج) والذي تؤدى الأنشطة أساسًا من خلاله الى أن الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى المنشأة (ج) هى اصول والتزامات المنشأة (ج). والترتيب التعاقدي بين أطراف الترتيب لا ينص على حق الأطراف فى الاصول أو تعهد بالالتزامات فى المنشأة (ج). وبالتالي فان الشكل القانوني للمنشأة (ج) وشروط الترتيب التعاقدي يشيران إلى أن الترتيب هو مشروع مشترك.

ومع هذا فعلى أطراف التعاقد أن يأخذوا في اعتبارهم الأوجه التالية في الترتيب:

- وافق الأطراف على شراء كل المخرجات المنتجة بواسطة المنشأة (ج) بنسبة ٥٠%: ٥٠% والمنشأة (ج) لا تستطيع بيع اية مخرجات إلى أطراف خارجية، مالم يوافق على ذلك كلٍ من طرفي الترتيب. ولأن الغرض من الترتيب هو امداد طرفى الترتيب بالمخرجات التى يطلبونها، فالمبيعات لطرف ثالث تعتبر غير مألوفة وغير هامة (مؤثرة).
- سعر المخرجات المباعة لطرفى الترتيب وضع بواسطة طرفى الترتيب فى المستوى الذي صمم ليغطى تكاليف الانتاج والمصروفات الادارية التى تحملتها المنشأة (ج). هذا الاساس من نموذج التشغيل يفيد ان الترتيب سوف يشغل على أساس تحقيق نقطة التعادل.

من خلال الحقائق اعلاه، فالحقائق والظروف التالية تعد ملائمة بـ:

- تعهد طرفا الترتيب بشراء كل المخرجات المنتجة بواسطة المنشأة (ج) يعكس اعتماد تام للمنشأة (ج) على طرفي الترتيب لتوليد تدفقات نقدية ولذلك، فطرفي الترتيب لديهم تعهد بتمويل سداد الالتزامات للمنشأة (ج).
- حقيقة أن طرفى الترتيب لديهم الحق فى كل المخرجات المنتجة بواسطة المنشأة (ج) يعنى أن طرفى الترتيب مستهلكين للمنافع الإقتصادية ولذلك فهم لديهم الحق على جميع المنافع الاقتصادية لاصول المنشأة (ج).

تشير تلك الحقائق والظروف إلى ان الترتيب هو عملية مشتركة. ولا يتغير الاستنتاج بتصنيف الترتيب المشترك فى تلك الظروف إذا قام طرفا الترتيب بدلاً من استخدام نصيبهم فى المخرجات فى عمليات التصنيع التالية، أن يقوما ببيع انصبتهم فى المخرجات لأطراف خارجية.

إذا غير طرفا الترتيب شروط الترتيب التعاقدى ليكون للترتيب الحق فى بيع مخرجاته لأطراف خارجية مما ينتج عنه أن تتحمل المنشأة (ج) مخاطر الطلب والمخزون والإئتمان. فى ظل ذلك التصور فهذا التغير فى الحقائق والظروف قد يشير الى ان الترتيب هو مشروع مشترك.

أت٣٣ – تعكس خريطة التدفق التالية تقييمات منشأة ما لاحقًا لتصنيف الترتيب عندما ينشئ الترتيب المشترك ككيان مستقل.

تصنيف الترتيب المشترك الذي ينشأ من خلال كيان مستقل



القوائم المالية لأطراف الترتيب المشترك (الفقرة "٢٢")

المعالجة المحاسبية لمبيعات أو مساهمات الأصول فى العملية المشتركة

أت٣٤ – عندما تدخل منشأة فى معاملة مع عملية مشتركة هى مشغل مشترك فيها، مثل بيع أو تقديم أصول وتقوم بأداء المعاملة مع أطراف أخرى بالعملية المشتركة، فى مثل هذه الحالة على المشغل المشترك أن يعترف بالأرباح والخسائر الناشئة من تلك المعاملة فقط فى حدود أنصبة أطراف الترتيب الأخرى فى العملية المشتركة.

أت٣٥ – عندما توفر تلك المعاملات دليلا على انخفاض صافي القيمة البيعية للأصول التى تباع أو يساهم بها فى العملية المشتركة أو خسائر اضمحلال لتلك الأصول، يتم الاعتراف بها بالكامل بواسطة المشغل المشترك.

المعالجة المحاسبية لشراء أصول من عملية مشتركة

أت٣٦ – عندما تدخل منشأة فى معاملة مع عملية مشتركة والتى تكون المنشأة فيها مشغلا مشتركا. فلن تقوم المنشأة بالاعتراف بنصيبها فى الأرباح أو الخسائر من شراء هذه الأصول حتى يتم إعادة بيع تلك الأصول لطرف خارجى.

أت٣٧ – عندما تشير تلك المعاملات الى وجود دليل على انخفاض صافي القيمة البيعية للأصول التى سيتم شراؤها أو خسائر اضمحلال لتلك الأصول فعلى المشغل المشترك أن يعترف بنصيبه فى تلك الخسائر.

ملحق (ب)

الفترة الانتقالية وسحب معايير المحاسبة المصرية الأخرى

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) ويعتبر جزءًا لا يتجزأ منه وله نفس القوة كباقى أجزاء المعيار.

المرحلة الانتقالية

ب١- بالإشارة الى متطلبات الفقرة "٢٨" من معيار (المحاسبة المصرى رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء")، فعندما يطبق هذا المعيار لأول مرة تحتاج المنشأة فقط الى عرض المعلومات الكمية المطلوبة فى الفقرة "٢٨و" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) فى الفترة السنوية السابقة مباشرة للفترة السنوية الأولى لتطبيق (معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣)) (الفترة المالية السابقة مباشرة). وقد تعرض المنشأة هذه المعلومات فى الفترة الحالية أو فى أرقام المقارنة لأقدم الفترات السابقة ولكنها غير مطالبة بذلك.

المرحلة الانتقالية بين طريقة التجميع النسبى وطريقة حقوق الملكية

ب٢- عند التحول من التجميع النسبى إلى طريقة حقوق الملكية، على المنشأة أن تعترف باستثماراتها فى المشروع المشترك فى بداية الفترة السابقة على التغيير. سيتم قياس القيمة المبدئية طبقًا لمجموع (إجمالي) القيم الدفترية الكلية للأصول والالتزامات والتى قد سبق للمنشأة تجميعها طبقًا لطريقة التجميع النسبى، بما فى ذلك أية شهرة ناشئة من الإقتناء.

إذا كانت الشهرة سابقًا مرتبطة بوحدة مولدة للنقد أكبر من مجموعة من الوحدات المولدة للنقد، فعلى المنشأة أن توزع الشهرة للمشروع المشترك على أساس القيم الدفترية المرتبطة بالمشروع المشترك والوحدة المولدة للنقد أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد التى كانت مرتبطة بها.

ب٣- ينظر للرصيد الافتتاحى للاستثمار المحدد طبقًا للفقرة ب ٢ على انه تكلفة الاستثمار عند الاعتراف الأولى. على المنشأة أن تطبق الفقرات من "٤٠" الى "٤٣" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) للرصيد الافتتاحى للاستثمار لتقدير ما إذا كان هناك اضمحلال بالاستثمار، لتعترف بأية خسارة اضمحلال كتسوية للأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة. إن الاستثناء الخاص بالاعتراف الأولى الوارد بالفقرتين "١٥" و"٢٤" من

(معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل") لا تطبق عندما تعترف المنشأة بالاستثمار فى المشروع المشترك نتيجة تطبيق المتطلبات الانتقالية للمشروعات المشتركة التى قد سبق تجميعها بطريقة التجميع النسبى.

ب٤- إذا نشأ عن القيمة الإجمالية للأصول والالتزامات التى سبق تجميعهم بطريقة التجميع النسبى قيمة سالبة لصافي الأصول فعلى المنشأة أن تقيم ما إذا كان لديها التزامات قانونية أو حكمية مرتبطة بالقيمة السالبة لصافي الأصول فإذا كان الأمر كذلك فعلى المنشأة أن تعترف بالالتزام المقابل. وإذا توصلت المنشأة أنه ليس لديها التزامات قانونية أو حكمية فلن تعترف بالالتزام المقابل بل ستعدل الأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة. وعلى المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة مع إجمالي نصيبها فى الخسائر غير المعترف بها فى مشروعاتها المشتركة فى بداية الفترة السابقة مباشرة وفى تاريخ أول تطبيق لهذا المعيار.

ب٥- على المنشأة أن تفصح عن تحليل الأصول والالتزامات التى قد جمعت فى رصيد استثمار واحد فى بداية الفترة السابقة مباشرة. هذا الافصاح سيعد بصورة إجمالية لجميع المشروعات المشتركة عند تطبيق المنشأة متطلبات المرحلة الانتقالية المشار إليها فى الفقرات من ب٢ الى ب ٦.

ب٦- بعد الاعتراف الأولى فعلى المنشأة أن تعالج محاسبيًا الاستثمار فى المشروع المشترك بطريقة حقوق الملكية طبقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨).

المرحلة الانتقالية للعمليات المشتركة من تطبيق المعالجة المحاسبية لطريقة حقوق الملكية الى طريقة المعالجة المحاسبية للأصول والالتزامات

ب٧- عند التحول من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات فيما يتعلق بحصة المنشأة فى العملية المشتركة، فعلى المنشأة فى بداية الفترة أن تستبعد الاستثمار الذي تم معالجته محاسبيًا بطريقة حقوق الملكية وأية بنود أخرى تمثل جزءًا من صافي هذا الاستثمار فى الترتيب طبقًا للفقرة "٣٨" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) وتعترف بنصيبها فى كل من الأصول والالتزامات المتعلقة بنصيبها (حصتها) فى العملية المشتركة بما فى ذلك الشهرة التى قد تكون شكلت جزءا من القيمة الدفترية لهذا الاستثمار.

ب٨- على المنشأة أن تحدد نصيبيها (حصتها) فى الأصـول والالتزامـات المرتبطـة بالعمليـة المشتركة على أساس الحقوق والتعهدات بنسب محددة طبقًا للترتيـب التعاقـدى وتقـيس المنشأة القيمة الدفترية الأولية للأصول والالتزامات عن طريقة تجزئتهـا (فـصلها) مـن القيمة الدفترية للاستثمار فى بداية الفترة السابقة مباشرة على أساس المعلومات المستخدمة بواسطة المنشأة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

ب٩- أية فروق ناشئة عن الاستثمار السابق معالجته محاسبيًا باستخدام طريقة حقوق الملكية مـع أية بنود أخرى كونت جزءا من صافي استثمار المنشآت فى الترتيب طبقًا لمـا هـو وارد بالفقرة (٣٨) من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) وصافي قيمة الاصول والالتزامات بما فى ذلك أية شهرة معترف بها يتم:

(أ) المقاصة بين أية شهرة مرتبطة بالاستثمار وبأية فروق متبقية ويتم تعديل الأرباح المرحلة بها فى بداية الفترة السابقة مباشرةً، إذا كان صافي قيمة الأصول والالتزامات بما فى ذلك الشهرة المعترف بها أكبر من الاستثمار المستبعد بما فى ذلك (أية بنود أخرى شكلت جزءًا من صافي استثمار المنشأة).

(ب) تعديل الأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة إذا كان صافي قيمة الأصول والالتزامات المعترف بها بما فى ذلك الشهرة أقل من الاستثمار المستبعد بما فى ذلك (أية بنود أخرى شكلت جزءًا من صافي استثمار المنشأة).

ب١٠- تغير الشركة من المعالجة المحاسبية بطريقة حقوق الملكية الى المحاسبة عـن الأصـول والالتزامات سيحدث تسوية بين الاستثمار المستبعد والأصول والالتزامات المعترف بهـا مع أية فروق متبقية معدلة فى مقابل الأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة.

ب١١- لا يطبق الاستثناء الخاص بالاعتراف المبدئى فـى الفقـرتين "١٥" و"٢٤" مـن معيـار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) عندما تقوم المنشأة بـالاعتراف بالأصـول والالتزامـات المرتبطة بحصتها فى العملية المشتركة.

الأحكام الانتقالية الخاصة بالقوائم المالية المستقلة للمنشأة

ب١٢– طبقًا للفقرة "١٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) فعلى المنشأة التى سبق أن قامت بالمعالجة المحاسبية لحصتها فى العملية المشتركة فى قوائمها المالية المستقلة كأستثمار بالتكلفة أو طبقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) بما يلى:

(أ) أن تسبعد الاستثمار وتعترف بالأصول والالتزامات المتعلقة بحصتها فى العملية المشتركة بالقيم المحددة طبقًا للفقرات من "ب ٧ " إلى " ب ٩".

(ب) عمل تسوية بين الاستثمار المستبعد والأصول والالتزامات المعترف بها مع أية فروق معدلة باقية فى الأرباح المرحلة فى بداية الفترة السابقة مباشرة.

ب١٣– لا يطبق الاستثناء الخاص بالاعتراف المبدئى الوارد بالفقرتين "١٥" و"٢٤" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) عندما تعترف المنشأة بالأصول والالتزامات المرتبطة بحصتها فى العملية المشتركة بقوائمها المالية المستقلة نتيجة تطبيق المتطلبات الانتقالية بالعملية المشتركة المشار إليها فى الفقرة "ب ١٢".

الاشارة الى (الفترة السابقة مباشرة)

ب ١٣ أ –بالاشارة الى ما هو وارد عن (الفترة السابقة مباشرة) فى الفقرات من "ب ٢" إلى "ب ١٢"، فالمنشأة قد تقوم بعرض معلومات مقارنة معدلة لأية فترات سابقة معروضة، ولكنها غير مطالبة بالقيام بذلك. إذا قامت المنشأة بإعداد معلومات مقارنة معدلة للفترات المبكرة فكل الاشارات الى (الفترات السابقة مباشرة) فى الفقرات من "ب ٢ " الى "ب ١٢" سيتم قرائتها على أنها تعديلات سابقة للفترة المقارنة المعروضة.

ب ١٣ ب – إذا قامت منشأة بعرض معلومات مقارنة غير معدلة لأية فترات سابقة، فعليها أن تحدد بوضوح أن المعلومات لم يتم تعديلها وتقرر أنها قد أعدت على أساس مختلف ويشرح هذا الأساس.

سحب معايير المحاسبة المصرية

ب١٤– هذا المعيار ألغى معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٧) "حصص الملكية فى المشروعات المشتركة".

ملحق (ج)

الأمثلة الإيضاحية

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٣) ولكنها لا تمثل جزءًا منه وهي تشرحه ولكن غير مقصود منها توفير دليل تفسيرى للمعيار.

جـ١- هذه الأمثلة هى حالات افتراضية توضح الأحكام الشخصية التى قد تستخدم عند تطبيق هذا المعيار فى مواقف مختلفة. وعلى الرغم من أن بعض الأمثلة قد تكون واردة فى النماذج الواقعية الفعلية، فإن كل الحقائق والظروف ذات الصلة بنموذج حقيقى معين قد تحتاج أن تقيم عند تطبيق هذا المعيار.

مثال ١ – خدمات الإنشاء

جـ٢- (أ وب) (الأطراف) هما شركتان أنشطتهما هى إمداد أو تقديم العديد من أنواع خدمات الإنشاء العامة والخاصة. وقد وضعا الإثنان ترتيبًا تعاقديًا ليعملا معًا بغرض انجاز عقد مع الحكومة بتصميم وإنشاء طريق بين مدينتين. والترتيب التعاقدى يحدد نسبة مشاركة (أ وب) وينشئ سيطرة مشتركة على الترتيب الخاص بتسليم الطريق.

جـ٣- كون أطراف الترتيب كيانا منفصلا (المنشأة س) التى يتم من خلالها تنفيذ الترتيب. وتدخل المنشأة (س) العقد مع الحكومة نيابة عن (أ وب). بالإضافة إلى ذلك يحتفظ بالأصول والالتزامات المرتبطة بالترتيب فى المنشأة (س) والملمح الرئيسى للشكل القانونى للمنشأة (س) هو أن أطراف الترتيب وليس المنشأة (س) هما الذان لديهما الحق فى الأصول والتعهد بالالتزامات الخاصة بالمنشأة.

جـ٤- اضافةً إلى ذلك فالترتيب التعاقدى بين (أ وب) أوجد ما يلي:

(أ) جميع الحقوق على الأصول اللازمة لتنفيذ الترتيب مقسمة بين الأطراف على أساس نسبة مساهمتهما فى الترتيب.

(ب) الأطراف لديهم مسئولية متعددة ومشتركة (تضامنية) لجميع تعهدات التشغيل والتعهدات المالية المرتبطة بأنشطة الترتيب على أساس نسبة مساهمتهما فى الترتيب.

(ج) يتم اقتسام الأرباح والخسائر الناتجة عن أنشطة الترتيب بين (أ وب) على أساس نسبة مساهمتهما فى الترتيب.

جـ٥- بغرض التنسيق والإشراف على الأنشطة، يقوم (أ وب) بتعيين مشغل سيصبح موظف لدى طرف من طرفى الترتيب وبعد فترة محددة من الزمن ينتقل دور المشغل إلى موظف لدى الطرف الآخر من طرفى الترتيب. أتفق (أ وب) على أن الأنشطة ستنفذ بواسطة موظفى المشغل على أساس (لا أرباح ولا خسائر).

جـ٦- طبقاً للشروط المحددة بالعقد مع الحكومة تقوم المنشأة (س) باصدار فواتير خدمات الإنشاء إلى الحكومة نيابة عن الأطراف

التحليل

جـ٧- يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل لا يمنح شكلها القانونى فصلا بين أطراف الترتيب والكيان المستقل (فالأصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول والتزامات طرفى الترتيب) – يسرى هذا من خلال شروط متفق عليها بين أطراف الترتيب والذي ينص على أن (أ وب) لديهم الحق فى الأصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب التى تنفذ من خلال الكيان المستقل (س). لذا يعتبر الترتيب المشترك عملية مشتركة.

جـ٨- يعترف كل من (أ وب) فى قوائمه المالية بنصيبه فى الأصول (مثل الأصول الثابتة والعملاء) ونصيبه فى أية التزامات ناشئة عن الترتيب مثل (الحسابات الدائنة لأطراف خارجية) على أساس نسبة مساهمتهم المتفق عليها. وكذا يعترف كل منهما بنصيبه فى الإيرادات والمصروفات الناشئة من خدمات الإنشاء المقدمة للحكومة خلال المنشأة (س).

مثال ٢ – مركز تسوق يتم تشغيله مشاركة

جـ٩- شركتان للاستثمار العقارى (الأطراف) أسسا كياناً مستقلاً (المنشأة ص) بغرض شراء وتشغيل مركز تسوق. ينشىء الترتيب التعاقدى بين أطراف الترتيب سيطرة مشتركة على الأنشطة التى تؤدى فى المنشأة (ص). والملمح الرئيسى للشكل القانونى للمنشأة (ص) أنها فقط التى لها الحق فى الأصول أو التعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب وليس لأي طرف من طرفى التعاقد. وتتضمن تلك الأنشطة إيجار متاجر التجزئة وإدارة أماكن انتظار السيارات وصيانة المركز ومعداته مثل المصاعد، بالإضافة إلى بناء سمعه وقاعدة للعملاء للمركز ككل.

جـ١٠- تشمل شروط الترتيب التعاقدى ما يلي:

(أ) تمتلك المنشأة (ص) مركز التسوق –ولا يحدد الترتيب التعاقدى أن أطراف الترتيب لديهم حقوق فى مركز التسوق.

(ب) أطراف الترتيب غير ملزمين بالوفاء بديون أو التزامات أو تعهدات المنشأة (ص) وإذا أصبحت المنشأة (ص) غير قادرة على سداد ديونها أو أية التزامات أخرى أو الوفاء بتعهداتها لأطراف خارجية، فإن التزام كل طرف سيكون فى حدود القيمة غير المسددة من مساهمته فى رأس المال.

(ج) لدى الأطراف الحق فى بيع أو رهن حصصهم فى المنشأة (ص).

(د) يستلم كل طرف حصة فى الدخل الناشئ من تشغيل مركز التسوق (الذي يتمثل فى قيمة الإيجار مخصومًا منه تكاليف التشغيل) طبقًا لنصيبه فى المنشأة (ص).

التحليل

جـ١١- يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل شكله القانونى يجعل الكيان المستقل صاحب الحق فى الترتيب (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول والتزامات هذا الكيان وليست أصول والتزامات طرفا الترتيب). بالإضافة إلى ذلك فإن شروط الترتيب التعاقدى لا تحدد أن أطراف الترتيب لديهم الحق فى الأصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب. بدلاً من ذلك فإن شروط الترتيب التعاقدى تقرر أن أطراف الترتيب لديهم حقا فى صافي أصول المنشأة (ص).

جـ١٢- على أساس الوصف أعلاه فلا يوجد حقائق أو ظروف أخرى تشير إلى أن أطراف الترتيب لديهم حقوقا جوهرية على المنافع الإقتصادية للأصول المرتبطة بالترتيب أو أن الأطراف عليهم تعهدات بالوفاء بالالتزامات المرتبطة بالترتيب. لذا يعتبر الترتيب المشترك مشروعا مشتركا.

جـ١٣- يعترف الأطراف بحقوقهم فى صافي أصول المنشأة (ص) كاستثمار ويتم معالجته محاسبيًا باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٣ – تصنيع وتوزيع مشترك لمنتج

جـ١٤- وضعت الشركتان (أ وب) – الطرفان– اتفاقًا استراتيجيًا وتشغيليًا (إتفاق إطار عام) وطبقًا لما اتفقا عليه فانهما سوف يقومان بتصنيع وتوزيع منتج (المنتج ط) فى أسواق متنوعة ومختلفة.

جـ١٥- اتفق الطرفان على تصنيع وتوزيع الأنشطة عن طريق وضع ترتيب مشترك يتصف بما يلي:

(أ) **نشاط التصنيع:** وافق الطرفان على تنفيذ النشاط الصناعى من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التصنيع). وقد أخذ ترتيب التصنيع شكل كيان منفصل (المنشأة م) التى بموجب شكلها القانونى تعتبر هى صاحبة الحق (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها لدى المنشأة (م) هى أصول والتزامات المنشأة (م) وليست أصول والتزامات أطراف الترتيب) ، طبقًا لترتيب الإطار العام فقد الزم الأطراف أنفسهم بشراء جميع إنتاج المنتج (ط) المصنع بموجب ترتيب التصنيع طبقًا لحصص ملكيتهم فى المنشأة (م) ولاحقًا سيبيع طرفا الترتيب المنتج (ط) لترتيب آخر يخضع لسيطرة مشتركة من طرفى الترتيب أنفسهم والتى قد كونت خصيصًا لتوزيع المنتج (ط) كما هو مذكور فيما يلي. لا يحدد أى من إتفاقية الإطار العام أو الترتيب التعاقدى بين (أ وب) المرتبط بنشاط التصنيع أن الأطراف لديهما الحق فى الأصول أو التعهد بالالتزامات المرتبطة بنشاط التصنيع.

(ب) **نشاط التوزيع:** وافق الطرفان على تنفيذ نشاط التوزيع من خلال ترتيب مشترك (ترتيب التوزيع). وقد نظم الأطراف ترتيب التوزيع فى كيان منفصل (المنشأة د) والذي بموجب شكلها القانونى تعتبر هى صاحبة الحق (بمعنى أن الأصول والالتزامات المحتفظ بها لدى المنشأة (د) هى أصول والتزامات للمنشأة (د) وليست أصول والتزامات الأطراف). طبقًا لإتفاقية الإطار العام، فإن ترتيب التوزيع يطلب إحتياجاته من المنتج (ط) من الأطراف طبقا للإحتياجات فى الأسواق المختلفة والتى يقوم فيها ترتيب التوزيع ببيع المنتج. لا يتعامل أى من إتفاقية الإطار العام أو الترتيب التعاقدى بين (أ وب) مع نشاط التوزيع بل أن لطرفى الترتيب الحق فى الأصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بنشاط التوزيع.

جـ١٦- بالإضافة إلى ذلك فإتفاقية الإطار العام وضعت ما يلي:

(أ) سيقوم ترتيب التصنيع بإنتاج المنتج (ط) للوفاء بمتطلبات المنتج (ط) التى يحددها ترتيب التوزيع على الأطراف.

(ب) الشروط التجارية المرتبطة ببيع المنتج (ط) عن طريق ترتيب التصنيع لطرفى الترتيب. وسيقوم ترتيب التصنيع ببيع المنتج (ط) للأطراف بسعر متفق عليه بين (أ و ب) والذي سيغطى كافة تكاليف الإنتاج المتكبده. وبالتالي سيبيع الأطراف المنتج لترتيب التوزيع بسعر متفق عليه بين (أ و ب).

(ج) أى عجز فى النقدية قد يتحمله ترتيب التصنيع سيتم تمويله بواسطة الأطراف طبقًا لحصص ملكيتهم فى المنشأة (م).

التحليل

جـ١٧- تضع إتفاقية الإطار العام الشروط التى من خلالها يقوم الطرفان (أ و ب) بتصنيع وتوزيع المنتج (ط). وتلك الأنشطة تؤدى من خلال ترتيبات مشتركة غرضها إما تصنيع أو توزيع المنتج (ط).

جـ١٨- ينفذ الأطراف ترتيب التصنيع من خلال المنشأة (م) التى يمنح شكلها القانونى الفصل بين طرفا الترتيب وبين المنشأة. بالإضافة إلى ذلك فلا اتفاقية الإطار العام أو الترتيب التعاقدي المرتبط بنشاط التصنيع أظهرا أن طرفى الترتيب لديهما حق على أصول أو تعهد بالتزامات مرتبطة بنشاط التصنيع. وعلى أية حال فإننا عندما نأخذ الحقائق والظروف التالية فى الحسبان فقد توصل طرفى الترتيب إلى أن ترتيب التصنيع هو عملية مشتركة:

(أ) ألزما الأطراف أنفسهم بشراء كل الإنتاج من المنتج (ط) المصنع بواسطة ترتيب التصنيع. وبالتالي فلدى (أ و ب) فعليًا الحقوق فى المنافع الإقتصادية من أصول ترتيب التصنيع.

(ب) يصنع ترتيب التصنيع المنتج (ط) للوفاء باحتياجات الكمية والجودة لطرفى الترتيب بحيث يستطيعان الوفاء بالطلب على المنتج (ط) فى ترتيب التوزيع. لذا فإن ترتيب التصنيع يعتمد فقط على الأطراف فى توليد تدفقات نقدية والتزام طرفى الترتيب بتقديم التمويل عندما يتحمل ترتيب التصنيع أية عجز نقدي إنما يشير إلى أن طرفى التعاقد متعهدان بالإلتزمات الخاصة بترتيب التصنيع لأن تلك الالتزامات ستسوى من خلال شراء طرفى الترتيب للمنتج (ط) أو عن طريق التمويل المباشر من الأطراف.

جـ١٩- يقوم الأطراف بتنفيذ ترتيب التوزيع من خلال المنشأة (د) والتى يمنح شكلها القانونى الفصل بين المنشأة وطرفى الترتيب. بالإضافة إلى ذلك فلا يحدد أى من إتفاقية الإطار العام أو الترتيب التعاقدى المرتبط بنشاط التوزيع أن الأطراف لديها الحق فى الأصول والتعهد بالالتزامات المرتبطة بنشاط التوزيع.

جـ٢٠- لاتوجد حقائق أو ظروف أخرى تحدد أن الأطراف لديها الحق فى المنافع الإقتصادية من الأصول أو تعهد بالالتزامات المرتبطة بالترتيب. لذا يعتبر ترتيب التوزيع مشروعًا مشتركًا.

جـ٢١- يعترف كل من (أ وب) فى قوائمه المالية بنصيبه فى الأصول (على سبيل المثال الأصول الثابتة والنقدية) ونصيبه فى أية التزامات (على سبيل المثال الحسابات الدائنة لأطراف خارجية) طبقًا لنسب وحصص ملكيتهم فى المنشأة (م). ويعترف كل من الطرفين بنصيبه من المصرفات الناشئة من تصنيع المنتج (ط) المحملة بواسطة ترتيب التصنيع وأنصبتهما فى الإيرادات المرتبطة ببيع المنتج (ط) لترتيب التوزيع.

جـ٢٢- يعترف كل من الطرفين بحقوقهم فى صافي أصول ترتيب التوزيع كاستثمار وتتم المحاسبة عنه بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

فرض آخر

جـ٢٣- بافتراض أن الطرفين قد اتفقا على أن ترتيب التصنيع المشار إليه أعلاه ليس مسئولاً فقط عن تصنيع المنتج (ط) بل أيضًا عن توزيعه لعملاء خارجيين.

جـ٢٤- اتفق الطرفان أيضًا على عمل ترتيب توزيع مثل ذلك المذكور أعلاه لتوزيع المنتج (ط) حصريًا للمساعدة فى توسيع مساحة التوزيع للمنتج (ط) بالإضافة إلى الأسواق المحددة.

جـ٢٥- يبيع ترتيب التصنيع ايضًا المنتج (ط) مباشرة الى ترتيب التوزيع ولا توجد نسبة معينة للإنتاج يلتزم ترتيب التوزيع بشرائه أو حجزه من ترتيب التصنيع.

التحليل

جـ٢٦- لم يحدث الافتراض الجديد تأثيرًا على الشكل القانوني للكيان المنفصل الذي من خلاله يتم تنفيذ ترتيب التصنيع أو على الشروط التعاقدية المرتبطة بحقوق طرفي الترتيب فى الاصول أو التعهد بالالتزامات المرتبطه بترتيب التصنيع. فى حين انها تسببت فى ان يصبح ترتيب التصنيع ترتيب ممول ذاتيًا لأنه اصبح قادرًا على ان يتاجر بذاته ويوزع المنتج (ط) لعملاء خارجين وبالتالي يتحمل مخاطر الطلب والمخزون والائتمان. وحتى

إذا كان من الممكن ايضًا ان يبيع ترتيب التصنيع المنتج (ط) لترتيب التوزيع ففى هذا التصور لا يكون ترتيب التصنيع معتمدًا على طرفي الترتيب ليستطيع القيام بأداء انشطته بصورة مستمرة. ففى هذه الحالة يعتبر ترتيب التصنيع مشروعًا مشتركًا.

جـ٢٧- الافتراض الجديد لم يحدث تأثيرًا على تصنيف ترتيب التوزيع كمشروع مشترك

جـ٢٨- يسجل طرفا الترتيب حقوقهما فى صافي اصول ترتيب التصنيع وحقوقهما فى صافي اصول ترتيب التوزيع كإستثمارات وتتم المحاسبة عنهم باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٤ – بنك مدار بصورة مشتركة

جـ٢٩- اتفق البنكان أوب (الطرفان) على ضم مساهمتهما واستثماراتهما البنكية وادارة الاصول وانشطة الخدمات عن طريق تكوين كيان مستقل (البنك ج). يأمل كلا الطرفان فى ان يفيدهم الترتيب بطرق مختلفة. يعتقد البنك (أ) ان الاتفاقية يمكن ان تمكنه من تحقيق خططه الاستراتيجية لزيادة حجمه وتقديم فرصة لإستغلال طموحاته الكاملة فى النمو العادى من خلال التوسع فى عرض المنتجات والخدمات. بينما يتوقع (ب) ان الترتيب ستدعم عروضه فى المدخرات المالية ومنتجات السوق.

جـ٣٠- بموجب الملمح الرئيسي للشكل القانوني للبنك (ج) يصبح الكيان المستقل صاحب الحق (بمعنى ان الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول والتزامات الكيان المستقل وليست أصول والتزامات طرفى الترتيب). يمتلك كلاً من البنكين (أ وب) ٤٠% من حصص ملكية البنك (ج) وال ٢٠% الباقية مملوكة لأطراف اخرى متعددة. تنشئ اتفاقية حقوق المساهمين بين البنكين (أ وب) سيطرة مشتركة على انشطة البنك (ج).

جـ٣١- بالإضافة الى ذلك دخل البنكين (أ وب) فى اتفاقية غير قابلة للإلغاء – حتى فى حالات النزاع – أتفق بموجبها كلا البنكان على تقديم تمويل متسأو القيمة عند الحاجة بشكل تضامنى ومشترك للتأكد من ان البنك (ج) ملتزم بالتشريعات المطبقة واللوائح البنكية ويضمن اية تعهدات قدمت للسلطات البنكية وهذه التعهدات المقدمة من كل طرف بنسبة ٥٠% لأية اموال مطلوبة للتأكد ان البنك (ج) ملتزم بالتشريعات واللوائح البنكية.

التحليل

جـ٣٢- يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل والذي ينص شكله القانوني على الفصل بين طرفي الترتيب والكيان المستقل. ولا تحدد شروط الترتيب التعاقدي ان طرفي الترتيب لديهما حقوقا على الاصول والتعهدات بالالتزامات للبنك (ج) ولكنها تحدد

ان طرفي الترتيب لديهما حقوقا على صافي الاصول فى البنك (ج). ولا تعد التعهدات من طرفى الترتيب لتقديم الدعم إذا كان البنك (ج) غير قادر على الالتزام بالتشريعات المطبقة واللوائح البنكية فى ذاتها تعهدًا من طرفى التعاقد بالتزامات البنك (ج). ولا توجد اية حقائق أو ظروف اخرى تشير الى ان طرفى الترتيب لديهم الحق فعليًا على المنافع الاقتصادية لأصول البنك (ج) أو لديهما تعهدات بالتزامات البنك (ج) لذا يعتبر الترتيب المشترك مشروعًا مشتركًا.

جـ٣٣ - يعترف كلا من البنكين (أوب) بحقوقهم فى صافي اصول البنك (ج) كاستثمارات ويتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال ٥ – انشطة استكشاف وتطوير وانتاج البترول والغاز

جـ٣٤ - كونت الشركتان (أ وب) كيانًا منفصلاً (المنشأة هـ) واتفاقية تشغيل مشترك (ع) لتنفيذ انشطة استكشاف وتطوير وانتاج البترول والغاز فى البلد (و). الملمح الرئيسي للشكل القانوني (للمنشأة هـ) يجعل الكيان المنفصل هو صاحب الحق (بمعنى أن الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المنفصل هى أصول والتزامات المنشأة وليست أصول والتزامات طرفى الترتيب).

جـ٣٥ - منحت البلد (و) المنشأة (هـ) تصاريح بممارسة أنشطة استكشاف وتطوير وإنتاج البترول والغاز فى منطقة محددة (حقول).

جـ٣٦ - حددت اتفاقية المساهمين واتفاقية التشغيل المشترك المتفق عليها بواسطة طرفي التعاقد حقوقهم وتعهداتهم المرتبطة بتلك الانشطة. ويمكن تلخيص الشروط الرئيسية لتلك الاتفاقيات فيما يلي:

اتفاقية المساهمين

جـ٣٧ - يتكون مجلس ادارة الشركة (هـ) من عضومجلس ادارة من كل طرف. وكل طرف لديه ٥٠% من الأسهم فى المنشأة (هـ)، الموافقة الجماعية مطلوبة لتمرير اى قرار.

اتفاقية التشغيل المشترك (ع)

جـ٣٨ - تشكل اتفاقية التشغيل المشترك لجنة تشغيل. تتكون اللجنة من شخص ممثل من كل طرف. كل طرف له ٥٠% داخل لجنة التشغيل.

جـ٣٩ - تعتمد لجنة التشغيل الموازنات وبرامج العمل المرتبطة بالأنشطة والتى تتطلب ايضًا موافقة جماعية من ممثلي كل طرف. وتم تعيين أحد أطراف التعاقد كمشغل وهو مسئول عن ادارة واداء برامج العمل المعتمدة.

جـ٤٠ - تحدد اتفاقية التشغيل المشترك (ع) أن الحقوق والتعهدات الناشئة من انشطة الاستكشاف والتطوير والانتاج سوف يتم تقسيمها على أطراف الترتيب بنسبة مساهمتهم فى المنشأة (هـ). وتحديدًا فاتفاقية التشغيل المشترك تحدد أن الأطراف يقتسمون:

(أ) الحقوق والتعهدات الناشئة من الاستكشاف وتصاريح التطوير تمنح للمنشأة (هـ) (على سبيل المثال التصاريح التزامات إعادة تأهيل المواقع اية اتأو ات والالتزامات الضريبية).

(ب) الانتاج.

(ج) كل التكاليف المرتبطة ببرامج العمل.

جـ٤١ - يتم تغطية التكاليف التى تم تحملها والمرتبطة ببرامج العمل عن طريق طلب نقدية من الأطراف. وإذا أخفق أحد أطراف التعاقد فى الوفاء بالتعهدات النقدية يطالب الطرف الاخر بالمساهمة بالمبلغ الذي لم يتم الوفاء به للمنشأة (هـ). وتعتبر القيمة التى لم يتم الوفاء بها كدين على الطرف المقصر تجاه الطرف الاخر.

التحليل

جـ٤٢ - يقوم أطراف الترتيب بتنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان مستقل والذي يحقق شكله القانونى فصلاً بين أطراف الترتيب والكيان المستقل. ويكون لدى أطراف الترتيب القدرة على إعادة تقديراتهم لحقوقهم وتعهداتهم الناشئة من الشكل القانونى للكيان المستقل الذي يتم تنفيذ الترتيب من خلاله. وقد قاموا بعمل ذلك عن طريق الاتفاق على شروط فى اتفاقية التشغيل المشترك والتى تمنحهم الحقوق في الاصول (على سبيل المثال الاستكشاف والتطوير والتصاريح والانتاج واية اصول اخرى ناشئة من الانشطة) والتعهدات بالالتزامات (على سبيل المثال جميع التكاليف والتعهدات الناشئة من برامج العمل) والموجودة فى المنشأة (هـ) لذا يعتبر الترتيب المشترك عملية مشتركة.

جـ٤٣ - تعترف كل من الشركة (أ) والشركة (ب) فى قوائمها المالية بأنصبتهم من الاصول واية التزامات ناشئة عن الترتيب على اساس نسب مشاركتهم المتفق عليها. وبنفس هذا الاساس يعترف كل طرف ايضًا بنصيبه من الايراد (من بيع انصبتهم من المنتج) ونصيبه فى المصروفات.

مثال ٦ – اتفاقية تسييل الغاز الطبيعى

جـ٤٤ - تمتلك الشركة (أ) حقل غاز غير مطور والذي يحتوي على مصادر غاز كبيرة. قدرت الشركة (أ) ان حقول الغاز ستكون ذات جدوى اقتصادية إذا تم بيع الغاز فقط لعملاء فى اسواق عبر البحار (خارجية). وللقيام بذلك يجب بناء مصنع مسيل الغاز لتسييل الغاز بحيث يمكن نقله بواسطة السفن إلى اسواق عبر البحار (خارجية).

جـ٤٥ - دخلت الشركة (أ) ترتيب مشترك مع الشركة (ب) لكى تطور وتدير حقل الغاز وتسييله، وفى ظل هذا الترتيب اتفقت الشركتان (أ و ب) على المساهمة بحقل الغاز والنقدية على التوإلى فى الكيان المستقل (ج).

فى مقابل تلك المساهمات يأخذ كل طرف من أطراف الترتيب ٥٠% من ملكية حصص الملكية فى المنشأة (ج). والملمح الرئيسي للشكل القانوني للمنشأة (ج) يجعل المنشأة (ج) هى صاحبة حق الملكية (بمعنى ان الاصول والالتزامات المحتفظ بها فى الكيان المستقل هى أصول والتزامات الكيان المستقل وليست هى أصول والتزامات أطراف الترتيب).

جـ٤٦ - يحدد الترتيب التعاقدي بين الأطراف مايلي:

(أ) يجب على كل من الشركتين (أ) و (ب) تعيين عضوين بمجلس ادارة المنشأة (ج). ويجب ان يوافق مجلس الادارة بالإجماع على استراتيجية المنشأة (ج) والاستثمارات التى تقوم بها.

(ب) يتم تنفيذ الادارة اليومية لحقل الغاز ومصنع تسييل الغاز بما فى ذلك انشطة التطوير (الإنشاءات) عن طريق موظفي الشركة (ب) طبقًا لتوجيهات مشتركة متفق عليها بين أطراف الترتيب. وتقوم المنشأة (ج) برد التكاليف التى تحملتها (ب) عند ادارة حقل الغاز ومصنع تسييل الغاز.

(ج) المنشأة (ج) مسئولة عن الضرائب والاتأوات على الانتاج ومبيعات الغاز السائل وكذلك الالتزامات المتكبدة فى إطار النشاط الطبيعى مثل حساب الموردين وإعادة تهيئة الموقع وانهاء الالتزامات.

(د) لدى الشركتان (أ و ب) انصبة متسأوية فى الربح من الانشطة المنفذة فى الترتيب وبالمثل تستحق انصبة متسأوية فى التوزيعات المؤداه بواسطة المنشأة (ج).

جـ٤٧ - لا يحدد الترتيب التعاقدى أن لاى طرف حقوق على الاصول أو تعهدات بالالتزامات فى المنشأة (ج).

جـ٤٨ - قرر مجلس ادارة المنشأة (ج) الدخول فى اتفاقية تمويل مع مجموعة من المقرضين لتمويل تطوير حقل الغاز وأنشأ مصنع تسييل الغاز ويقدر إجمالي التكلفة للتطوير والإنشاء بمبلغ ١٠٠٠ مليون جنيه.

جـ٤٩ - قدمت مجموعة المقرضين للمنشأة (ج) قرض قيمته ٧٠٠ مليون جنيه. ويحدد الترتيب بأن المقرضين لهم الحق فى الرجوع على الشركتين (أ و ب) فقط إذا اخفقت المنشأة (ج) فى الوفاء باتفاقية القرض اثناء تطوير حقل الغاز وإنشاء مصنع الغاز. واتفق المقرضين انهم لن يرجعوا على الشركتين (أ و ب) لسداد القرض بمجرد ان يبدأ مصنع مسيل الغاز فى الانتاج على انها قامت بتقدير ان النقدية الداخلة إلى المنشأة (ج) والتى ستتولد من مبيعات الغاز السائل ستكون كافية لمقابلة تسديدات القرض. وعلى الرغم من ان المقرضين فى هذا التوقيت ليس لديهم الحق فى الرجوع على الشركتين (أ وب) فالمقرضين يحتفظون بحماية فى مقابل إخفاق المنشأة (ج) عن طريق الحجز على مصنع تسييل الغاز.

التحليل

جـ٥٠ - يتم تنفيذ الترتيب المشترك من خلال كيان منفصل والذي يحدد شكله القانونى فصل بين طرفى الترتيب والكيان المستقل. ولا تحدد شروط الترتيب التعاقدية ان لطرفى الترتيب الحق على الاصول أو التعهد بالالتزامات للمنشأة (ج) ولكنها تحدد ان طرفى الترتيب لديهم الحق فى صافي اصول المنشأة (ج). ولا يمثل حق الرجوع لترتيبات التمويل اثناء تطوير حقل الغاز وإنشاء مسيل الغاز الطبيعى (بمعنى ان الشركتين أ وب تقدم ضمانات منفصلة اثناء هذه المرحلة) بذاته إلزام على طرفى الترتيب بالتعهد بالتزامات المنشأة (ج) بمعنى ان القرض هو التزام على المنشأة (ج). لدى الشركتان (أ و ب) التزامات مستقلة والتى تتمثل فى ضمانهم لتسديد القرض إذا اخفقت المنشأة (ج) فى سداد القرض اثناء مرحلة التطوير والإنشاء.

جـ٥١ - لا توجد اية حقائق أو ظروف اخرى تشير الى ان طرفى الترتيب لديهم حق كامل على كل المنافع الاقتصادية للاصول للمنشأة (ج) أو ان الأطراف لديهم تعهدات بالالتزامات للمنشأة (ج). لذا يعتبر الترتيب المشترك مشروعًا مشتركًا.

جـ٥٢ - يعترف أطراف التعاقد بحقوقهم فى صافي اصول المنشأة (ج) كاستثمار ويتم معالجته محاسبيًا بطريقة حقوق الملكية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٤)

الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٤)

الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٤)

الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى إلزام المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التى تتيح لمستخدمى قوائمها المالية تقييم:

(أ) طبيعة حصصها فى المنشآت الأخرى والمخاطر المصاحبة لها.

و (ب) تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

تحقيق الهدف

٢- لتحقيق الهدف الوارد فى الفقرة "١" على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) الأحكام والافتراضات الهامة التى أفترضتها المنشأة لتحديد:

(١) طبيعة حصتها في المنشأة الأخرى أو الترتيب الآخر.

و(٢) نوع الترتيب المشترك الذى تملك فيه حصة (الفقرات من "٧" إلى "٩").

و(٣) أنها تفي بتعريف المنشأة الاستثمارية، إذا كان ذلك منطبقاً (الفقرة ٩أ).

(ب) المعلومات عن حصصها فى:

(١) الشركات التابعة (الفقرات من "١٠" إلى "١٩").

و(٢) الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة (الفقرات من "٢٠" إلى "٢٣").

و(٣) المنشآت ذات الهيكل الخاص والتى لا تسيطر عليها المنشأة (المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة) (الفقرات من "٢٤" إلى "٣١").

٣- إذا لم تحقق الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار إلى جانب الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة المصرية الأخرى هدف الفقرة "١"، فعلى المنشأة أن تفصح عن أية معلومات إضافية ضرورية أخرى لتحقيق ذلك الهدف.

٤- تدرس المنشأة مستوى التفاصيل اللازم لتلبية هدف الإفصاح ومدى التركيز على كل من المتطلبات الواردة فى هذا المعيار. وتقوم المنشأة بتجميع أو تجزئة الإفصاحات بطريقة لا تؤدى إلى إخفاء المعلومات المفيدة بسبب عرض كمية كبيرة من التفاصيل غير الهامة أو تجميع بنود ذات خصائص مختلفة (راجع الفقرات "أت٢" إلى "أت٦").

نطاق المعيار

٥- ينبغى على المنشأة التى تمتلك حصة فى أى مما يلي تطبيق هذا المعيار:
(أ) الشركات التابعة.
(ب) الترتيبات المشتركة (أى العمليات المشتركة أو المشروعات المشتركة).
(ج) الشركات الشقيقة.
(د) المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

٦- لا ينطبق هذا المعيار على:
(أ) خطط مزايا العاملين بعد إنتهاء الخدمة أو خطط مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل التى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين ".
(ب) القوائم المالية المستقلة للمنشأة والتى ينطبق عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة ". لكن إذا كان لدى المنشأة حصص فى منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة وتعد قوائم مالية مستقلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، فعليها أن تطبق المتطلبات الواردة فى الفقرات من "٢٤" إلى "٣١" عند إعدادها تلك القوائم المالية المستقلة.
(ج) حصة تحتفظ بها المنشأة التى تشارك فى ترتيب مشترك، ولكن لا تملك سيطرة مشتركة عليها، إلا إذا أدت تلك الحصة إلى وجود نفوذ مؤثر على الترتيب أو كانت حصة فى منشأة ذات هيكل خاص.
(د) حصة فى منشأة أخرى تتم المحاسبة عليها وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) "الأدوات المالية"، ومع ذلك تطبق المنشأة هذا المعيار عندما:
(١) تكون الحصة عبارة عن حصة فى شركة شقيقة أو مشروع مشترك يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) "الإستثمارات فى الشركات الشقيقة ".
أو(٢) تكون الحصة عبارة عن حصة فى منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة.

الأحكام والإفتراضات الهامة

٧- تفصح المنشأة عن المعلومات حول الأحكام والإفتراضات الهامة التى قامت بها (والتغيرات على تلك الأحكام والإفتراضات) عند تحديد:
(أ) امتلاك سيطرة على منشأة أخرى، أى الكيان المستثمر فيه كما هو وارد فى الفقرتين "٥" و"٦" من معيار المحاسبة المصرية رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة".

و (ب) إمتلاكها سيطرة مشتركة على ترتيب أو نفوذ مؤثر على منشأة أخرى.

و (ج) نوع الترتيب المشترك (أى عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عند تنظيم هذا الترتيب من خلال شركة أو تنظيم مستقل.

٨- الأحكام والإفتراضات الهامة التى يتم الإفصاح عنها بموجب الفقرة "٧" تشمل تلك التى قامت بها المنشأة عندما تؤدى التغيرات فى الحقائق والظروف إلى تغيير الإستنتاج عن مدى امتلاك المنشأة لسيطرة، أو لسيطرة مشتركة أو لنفوذ مؤثر.

٩- للالتزام بالفقرة "٧" ينبغى على المنشأة أن تفصح مثلاً عن الأحكام والإفتراضات الهامة التى تمت عند تحديد:

(أ) عدم سيطرتها على منشأة أخرى رغم امتلاكها لأكثر من نصف حقوق التصويت فى المنشأة الأخرى.

(**ب**) سيطرتها على منشأة أخرى رغم امتلاكها لأقل من نصف حقوق التصويت فى المنشأة الأخرى.

(ج) كونها وكيلاً أو أصيلاً (راجع الفقرات من "أت٥٨" إلى "أت٧٢" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢).

(د) عدم امتلاك نفوذ مؤثر رغم امتلاكها لنسبة ٢٠% أو أكثر من حقوق التصويت فى المنشأة الأخرى.

(هـ) تمتعها بنفوذ مؤثر رغم امتلاكها لنسبة تقل عن ٢٠% من حقوق التصويت فى المنشأة الأخرى.

التصنيف كمنشأة استثمارية

٩أ- عندما تحدد المنشأة الأم أنها تُعد منشأة استثمارية، وفقاً للفقرة "٢٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)، فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن معلومات حول الاجتهادات والافتراضات الهامة التي استخدمتها عند تحديد أنها تُعد منشأة استثمارية. وإذا لم يكن لدى المنشأة الاستثمارية واحدة أو أكثر من الخصائص القياسية للمنشأة الاستثمارية (راجع الفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢))، فإنه يجب عليها أن تفصح عن أسبابها لاستنتاج أنها – مع ذلك –تُعد منشأة استثمارية.

٩ب- عندما تصبح المنشأة، أو تتوقف عن كونها، منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تفصح عن التغيير في وضعية المنشأة الاستثمارية وأسباب التغيير. بالإضافة إلى ذلك، يجب

على المنشأة التي تصبح منشأة استثمارية أن تفصح عن أثر التغيير في وضعيتها على القوائم المالية للفترة المعروضة، بما في ذلك:

(أ) إجمالي القيمة العادلة، كما في تاريخ تغيير الوضعية، للمنشآت التابعة التي يتوقف تجميعها.

و(ب) إجمالي المكسب أو الخسارة، إن وجدت، محسوبة وفقًا للفقرة "ب١٠١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢).

و(ج) البند (البنود) المستقلة ضمن الارباح أو الخسائر المثبت فيها المكسب أو الخسارة (إذا لم تُعرض –بشكل منفصل).

الحصص فى الشركات التابعة

١٠- تفصح المنشأة عن المعلومات التى تمكن مستخدمى القوائم المالية المجمعة من:

(أ) فهم:

(١) المنشآت المكونة للمجموعة.

و (٢) حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة فى أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية (الفقرة"١٢").

و (ب) تقييم:

(١) طبيعة ونطاق القيود الهامة على قدرة المنشأة على الوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامها وتسوية التزاماتها (الفقرة "١٣").

و (٢) طبيعة المخاطر المصاحبة لحصتها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص المجمعة والتغييرات فيها (الفقرات من "١٤" إلى "١٧").

و (٣) آثار التغييرات فى حصص ملكية الشركة الأم فى الشركة التابعة التى لا تؤدى إلى فقدان السيطرة (الفقرة "١٨").

و (٤) أثار فقد السيطرة على الشركة التابعة خلال الفترة المالية (الفقرة"١٩").

١١- عندما تكون القوائم المالية للشركة التابعة المستخدمة فى إعداد القوائم المالية المجمعة قد أعدت فى تاريخ أو عن فترة مالية تختلف عن تاريخ أو الفترة المالية للقوائم المالية المجمعة (راجع الفقرتين "أت٩٢" و"أت٩٣") من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢)، فينبغى على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) تاريخ نهاية الفترة المعد عنها القوائم المالية لتلك الشركة التابعة.

و (ب) سبب استخدام تاريخ أو فترة مختلفة.

حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة فى أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية

١٢- تفصح المنشأة لكل من شركاتها التابعة التى يوجد بها حقوق حصة غير مسيطرة جوهرية للمنشأة المعدة للقوائم المالية عما يلي:

(أ) إسم الشركة التابعة.

(ب) مكان الأعمال الرئيسى (وبلد التأسيس إذا كانت تختلف عن مكان الأعمال الرئيسى) للشركة التابعة.

(ج) نسبة حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة.

(د) نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها من قبل حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة إذا كانت تختلف عن نسبة حصص الملكية المحتفظ بها.

(هـ) نصيب حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة من أرباح وخسائر الشركة التابعة.

(و) إجمالي حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة المتراكمة فى الشركة التابعة فى نهاية الفترة المالية.

(ز) معلومات مالية ملخصة عن الشركة التابعة (راجع الفقرة "أت ١٠").

طبيعة ونطاق القيود الهامة

١٣- تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) القيود الهامة (مثلاً، القيود القانونية والتعاقدية والتنظيمية) على قدرتها فى الوصول إلى أصول المجموعة واستخدامها وتسوية التزاماتها مثل:

(١) تلك القيود التى تحد من قدرة الشركة الأم أو شركاتها التابعة على تحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى (أو من) المنشآت الأخرى ضمن المجموعة.

(٢) الضمانات أو المتطلبات الأخرى التى تقيد توزيع أرباح الأسهم أو أى توزيعات راسمالية أخرى التى يتم دفعها أو الإقتراض أو الإقراض إلى (أو من) المنشآت الأخرى ضمن المجموعة.

(ب) طبيعة ونطاق الحقوق الوقائية لحقوق الأقلية / الحصص غير المسيطرة والتى قد تحد من قدرة المنشأة للوصول إلى أصول المجموعة أو استخدامها أو تسوية التزاماتها (كما هو الحال عندما تكون الشركة الأم ملزمة بتسوية التزامات الشركة التابعة قبل تسوية التزاماتها أو وجوب موافقة لأقلية / أصحاب الحصص غير المسيطرة على الوصول إلى أصول الشركة التابعة أو لتسوية التزاماتها).

(ج) القيم المدرجة بالقوائم المالية المجمعة للأصول والالتزامات التى تنطبق عليها تلك القيود.

طبيعة المخاطر المصاحبة لحصص المنشأة فى المنشآت ذات الهيكل الخاص المجمعة

١٤- تفصح المنشأة عن بنود أية إتفاقيات تعاقدية يمكن أن تقتضي من الشركة الأم أو شركاتها التابعة توفير الدعم المالي للمنشأة ذات الهيكل الخاص المجمعة، بما فى ذلك الأحداث أو الظروف التى يمكن أن تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى الخسارة (مثلاً، أسباب ترتيبات السيولة أو التصنيف الإئتمانى التى قد تؤدى إلى إلزام المنشأة بشراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو توفير الدعم المالي لها).

١٥- إذا قدمت الشركة الأم أو أى من شركاتها التابعة، خلال الفترة المالية ودون وجود التزام تعاقدى للقيام بذلك دعمًا ماليًا أو دعمًا آخر إلى منشأة ذات هيكل خاص مجمعة (مثلاً، شراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو الأدوات الصادرة عنها) ، فينبغى على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) نوع ومبلغ الدعم المقدم بما فى ذلك الحالات التى ساعدت فيها الشركة الأم أو شركاتها التابعة للمنشأة ذات الهيكل الخاص فى الحصول على الدعم المالي.

و (ب) أسباب تقديم الدعم.

١٦- إذا قدمت الشركة الأم أو أى من شركاتها التابعة خلال الفترة المالية ودون وجود التزام تعاقدى للقيام بذلك، دعمًا ماليًا أو دعمًا آخر إلى منشأة ذات هيكل خاص لم يكن قد تم تجميعها من قبل، وأدى الدعم إلى سيطرة المنشأة على المنشأة ذات الهيكل الخاص فينبغى على المنشأة الإفصاح عن توضيح للعوامل ذات العلاقة فى الوصول إلى هذا القرار.

١٧- تفصح المنشأة عن أية نية حالية لتوفير الدعم المالي أو دعم آخر إلى المنشأة ذات الهيكل الخاص المجمعة بما فى ذلك النية لمساعدة المنشأة ذات الهيكل الخاص فى الحصول على الدعم المالي.

آثار التغييرات فى حصة ملكية الشركة الأم فى الشركة التابعة التى لا تؤدى إلى فقد السيطرة

١٨- تعرض المنشأة جدولاً يبين الاثر على حقوق ملكية مساهمى الشركة الأم نتيجة التغيير فى حصة الملكية فى الشركة التابعة والتى لا تؤدى إلى فقد السيطرة.

آثار فقد السيطرة على الشركة التابعة خلال الفترة المالية

١٩– تفصح المنشأة عن الربح أو الخسارة (إن وجد) المحسوب وفقًا للفقرة "٢٥" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢):

(أ) جزء الربح أو الخسارة الناتج عن قياس أى استثمار متبقى فى الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة فى تاريخ فقد السيطرة.

و(ب) البند فى الربح أو الخسارة (قائمة الدخل) الذي تم فيه الاعتراف بالربح أو الخسارة (إذا لم يكن قد تم عرضها بشكل منفصل).

الحصص في الشركات التابعة غير المجمعة (المنشآت الاستثمارية)

١٩أ– يجب على المنشأة الاستثمارية، وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)، تطبيق الاستثناء من التجميع، وبدلاً من ذلك أن تقوم بالمحاسبة عن استثمارها في المنشأة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر وأن تُفصح عن تلك الحقيقة.

١٩ب– لكل منشأة تابعة غير مجمعة، يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن:

(أ) اسم المنشأة التابعة.

و(ب) المقر الرئيسي لأعمال المنشأة التابعة (وبلد التأسيس إذا كان مختلفا عن المقر الرئيسي للأعمال).

و(ج) نسبة حصة الملكية المُحتفظ بها من قبل المنشأة الاستثمارية، وإذا كانت مختلفة، نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها.

١٩ج– عندما تكون المنشأة الاستثمارية هي المنشأة الأم لمنشأة استثمارية أخرى، فإنه يجب على المنشأة الأم أن تقدم – أيضًا – الإفصاحات الواردة في الفقرات "١٩ب(أ)" إلى "١٩ب(ج)" عن الاستثمارات التي تخضع للسيطرة من قبل منشأتها الاستثمارية التابعة. ويمكن أن يُقدم الإفصاح من خلال تضمين القوائم المالية للمنشأة الأم القوائم المالية للمنشأة التابعة (أو المنشآت التابعة) التي تتضمن المعلومات أعلاه.

١٩د– يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن:

(أ) طبيعة ومدى أي قيود هامة (مثل تلك الناتجة عن ترتيبات اقتراض، أو متطلبات تنظيمية أو ترتيبات تعاقدية) على قدرة منشأة تابعة غير مُجمعة من قبل المنشأة الاستثمارية على تحويل أموال إلى المنشأة الاستثمارية في شكل توزيعات أرباح نقدية أو سداد قروض أو سلف مقدمة.

(ب) أي ارتباطات أو نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو غيره لمنشأة تابعة غير مُجمعة، بما في ذلك الارتباطات أو النوايا لمساعدة المنشأة التابعة في الحصول على الدعم المالي.

١٩هـ- إذا قدمت المنشأة الاستثمارية أو أي من منشآتها التابعة خلال الفترة التي يُعد عنها التقرير، دون أن يكون عليها التزام تعاقدي بأن تفعل ذلك، دعمًا ماليًا أو غيره لمنشأة تابعة غير مُجمعة (مثلا لشراء أصول أو أدوات مُصدرة من المنشأة التابعة، أو مساعدة المنشأة التابعة في الحصول على الدعم المالي)، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن:

(أ) نوع ومبلغ الدعم المُقدم لكل منشأة تابعة غير مُجمعة.

و(ب)أسباب تقديم الدعم.

١٩و- يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن شروط أي ترتيبات تعاقدية قد تتطلب من المنشأة أومن منشآتها التابعة غير المُجمعة أن تقدم دعمًا ماليًا لمنشأة غير مُجمعة مُسيطر عليها وذات هيكل خاص، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي قد تعرض المنشأة معدة التقرير لخسارة (مثلا ترتيبات السيولة وضوابط التصنيف الائتماني المرتبطة بالتزامات بشراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو بتقديم دعم مالي).

١٩ز- إذا قدمت المنشأة الاستثمارية أو أي من منشآتها التابعة غير المُجمعة خلال الفترة التي يُعد عنها التقرير، دون أن يكون عليها التزام تعاقدي بأن تفعل ذلك، دعمًا ماليًا أو غيره لمنشأة غير مُجمعة ذات هيكل خاص، لم تسيطر عليها المنشأة الاستثمارية، وإذا نتج عن تقديم الدعم أن تسيطر المنشأة الاستثمارية على المنشأة ذات الهيكل الخاص، فإنه يجب على المنشأة الاستثمارية أن تفصح عن توضيح للعوامل ذات الصلة في التوصل إلى القرار بتقديم ذلك الدعم.

الحصص فى الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة

٢٠- تفصح المنشأة عن المعلومات التى تمكن مستخدمى قوائمها المالية من تقييم:

(أ) الطبيعة والمدى والتأثيرات المالية لحصصها فى الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة بما فى ذلك طبيعة وتأثيرات علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين ممن يملكون سيطرة مشتركة أو نفوذًا مؤثرًا على الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة (الفقرتان "٢١" و"٢٢").

و(ب) طبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها فى المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة والتغييرات فيها (الفقرة "٢٣").

طبيعة ونطاق التأثيرات المالية لحصص المنشأة فى الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة

٢١– تفصح المنشأة:

(أ) بالنسبة للترتيب المشترك والشركة الشقيقة التى يكون لها أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للتقارير:

(١) إسم الترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة.

و (٢) طبيعة علاقة المنشأة مع الترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة (مثلاً، من خلال وصف طبيعة أنشطة الترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة وما إذا كانت إستراتيجية بالنسبة لأنشطة المنشأة).

و (٣) مكان الأعمال الرئيسى (وبلد التأسيس، إذا كان مختلفاً عن مكان الأعمال الرئيسى) للترتيب المشترك أو الشركة الشقيقة.

و (٤) نسبة الملكية أو حصة المشاركة المحتفظ بها من قبل المنشأة، ونسبة حقوق التصويت المحتفظ بها، إذا كانت مختلفة وكان ذلك ممكناً.

(ب) بالنسبة لكل مشروع مشترك أو شركة شقيقة لها أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية:

(١) ما إذا كان الاستثمار فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة يقاس بإستخدام طريقة حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة.

(٢) معلومات مالية ملخصة حول المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة كما هو وارد فى الفقرتين "أت١٢"، "أت١٣".

(٣) القيمة العادلة لإستثمارها فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة، إذا كان هناك سعر سوق معلن للاستثمار، وذلك فى حالة قياس الحصة فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

(ج) المعلومات المالية كما هى محددة فى الفقرة "أت١٦" حول استثمارات المنشأة فى المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة غير الهامة بشكل منفرد:

(١) كإجماليات لكافة المشروعات المشتركة غير الهامة بشكل منفصل.

(٢) كإجماليات لكافة الشركات الشقيقة غير الهامة بشكل منفرد.

٢١أ- لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين "٢١(ب)"، "٢١(ج)".

٢٢- تفصح المنشأة أيضًا عن:

(أ) طبيعة ونطاق اى قيود جوهرية (مثلاً ناتجة عن ترتيبات أقتراض أو متطلبات تنظيمية أو ترتيبات تعاقدية مع المستثمرين ممن يملكون السيطرة المشتركة أو النفوذ المؤثر على المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة) على قدرة المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة على تحويل الأموال إلى المنشأة فى شكل أرباح الأسهم النقدية أو تسديد القروض التى قدمتها المنشأة.

(ب) عندما تكون القوائم المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة المستخدمة فى تطبيق طريقة حقوق الملكية تم إعدادها فى تاريخ أو عن فترة تختلف عن تاريخ أو فترة المنشأة:

(١) تاريخ نهاية الفترة المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة.

و (٢) أسباب استخدام قوائم مالية فى تاريخ أو عن فترة مختلفة.

(ج) الحصة فى خسائر المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة غير المعترف بها عن الفترة المالية وبشكل تراكمى، وذلك إذا توقفت المنشأة عن الاعتراف بحصتها من خسائر المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

المخاطر المصاحبة لحصص المنشأة فى المشروعات المشتركة والشركات الشقيقة

٢٣- ينبغى على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) الالتزامات التى تخص المنشاة والمتعلقة بالمشروعات المشتركة بشكل منفصل عن قيمة الالتزامات الأخرى كما هو محدد فى الفقرات من "أت١٨" إلى "أت ٢٠".

(ب) وفقًا لأحكام (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) " المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة ")، على المنشأة أن تفصح عن الالتزامات المحتملة الفعلية والمتعلقة بحصصها فى المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة (وتشمل حصتها من الالتزامات المحتملة الفعلية بشكل مشترك مع مستثمرين آخرين يملكون سيطرة مشتركة أو نفوذًا مؤثرًا على المشاريع المشتركة أو الشركات الشقيقة) بشكل منفصل عن قيمة الالتزامات المحتملة الأخرى إلا إذا كان إحتمال تلك الالتزامات مستبعدًا.

الحصص فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة

٢٤- ينبغى على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التى تمكن مستخدمى قوائمها المالية من:

(أ) فهم طبيعة ومدى حصص المنشأة فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة (الفقرات من "٢٦" إلى"٢٨").

و (ب) تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة والتغييرات فيها.

٢٥- تشمل المعلومات المطلوبة التى وردت فى الفقرة ""٢٤ (ب) " المعلومات حول تعرض المنشأة لمخاطر مشاركتها مع المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة فى الفترات السابقة (على سبيل المثال رعاية المنشأة ذات الهيكل الخاص) حتى إذا لم يعد للمنشأة أى مشاركة تعاقدية مع المنشأة ذات الهيكل الخاص خلال الفترة المالية.

٢٥أ- لا يلزم المنشأة الاستثمارية أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة "٢٤" للمنشأة ذات الهيكل الخاص غير المُجمعة التي تسيطر عليها والتي تعرض عنها الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات "١٩أ" إلى "١٩ز".

طبيعة الحصص

٢٦- يتعين على المنشاة الإفصاح عن المعلومات الكمية والنوعية لحصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة والتى تشمل على سبيل المثال لا الحصر طبيعة وغرض وحجم أنشطة المنشأة ذات الهيكل الخاص وكيف يتم تمويلها.

٢٧- إذا كانت المنشأة تقوم برعاية منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة ولا تقدم المعلومات المنصوص عليها فى الفقرة "٢٩" (مثلاً، عندما يكون ليس لها حصة فى المنشأة فى تاريخ القوائم المالية)، فعلى المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) كيفية تحديدها للمنشآت ذات الهيكل الخاص التى ترعاها.

(ب) الدخل من تلك المنشآت ذات الهيكل الخاص خلال فترة إعداد التقارير بما فى ذلك وصفا لنوع الدخل المعروض.

(ج) القيمة الدفترية (فى تاريخ التحويل) لجميع الأصول المحولة إلى تلك المنشآت خلال الفترة المالية.

٢٨- يتعين على المنشأة عرض المعلومات المذكورة فى الفقـرة "٢٧ (ب)، (ج) " فـى شـكل جدول إلا إذا كان هناك طريقة أخرى أكثر ملاءمة، وتصنيف نشاطات الرعايـة الخاصـة بها إلى فئات ملائمة (راجع الفقرات من "أت٢" إلى "أت٦").

طبيعة المخاطر

٢٩- يتعين على المنشأة الإفصاح فى شكل جدول – إلا إذا كان هنـاك طريقـة أخـرى أكثـر ملاءمة – ملخصًا لما يلي:

(أ) القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المعترف بها فى قوائمها المالية الخاصة بحصص المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

(ب) البنود بقائمة مركزها المالي الذي يتم الاعتراف فيها بهذه الأصول والالتزامات.

(ج) القيمة التى تعتبر أفضل تقييم للحد الأقصى للخسارة التى قد تتعرض المنشأة لها مـن حصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة، بما فى ذلك كيفيـة تحديـد الحد الأقصى للتعرض للخسارة. وإذا لم تستطع المنـشأة أن تحـدد الحـد الأقـصى للتعرض للخسارة من حصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخـاص غيـر المجمعـة فيتوجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأسباب.

(د) مقارنة القيمة الدفترية لأصول والتزامات المنشأة المتعلقة بحصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة مع الحد الأقصى لتعرض المنشأة للخسارة من تلك المنشآت.

٣٠- إذا قامت المنشأة خلال الفترة المالية بتقديم دعم مالي أو دعم من نوع آخر للمنـشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة سواءً تلك التى كانت تملك فيها حصصا سابقة أو التى تملـك فيها حصصا حالية دون وجود التزام تعاقدى عليها لفعل ذلك (على سـبيل المثـال شـراء أصول المنشاة ذات الهيكل الخاص أو أدوات صادرة عنهـا)، فيتعـين عليهـا الإفـصاح عما يلى:

(أ) نوع وقيمة الدعم المقدم بما فى ذلك الحالات التى ساعدت فيها المنشأة ذات الهيكل الخاص فى الحصول على الدعم المالى.

و (ب) أسباب تقديم الدعم.

٣١- يتعين على المنشأة الإفصاح عن أى نوايا حالية تتعلق بتقديم دعم مالي أو دعـم مـن نـوع آخر للمنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة بما فى ذلك نوايـا مـساعدة المنـشأة ذات الهيكل الخاص فى الحصول على الدعم المالي.

ملحق

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٤) ويعتبر جزءًا لا يتجزأ منه فهو يشرح تطبيق الفقرات من "١" إلى"٣١" وله نفس مرجعية الأجزاء الأخرى من المعيار.

أت١ – الأمثلة الواردة فى هذا الملحق تمثل حالات افتراضية. ورغم أن بعض جوانب الأمثلة قد تمثل أنماطًا حقيقية، فلابد من تقييم جميع الحقائق والظروف المحيطة بنمط حقيقى معين عند تطبيق هذا المعيار المصرى رقم (٤٤).

التجميع (الفقرة ٤)

أت٢ – ينبغى على المنشأة، على ضوء ظروفها، تحديد كمية التفاصيل التى تقدمها لتلبية حاجة المستخدمين من المعلومات وحجم التركيز التى تعطيه للجوانب المختلفة للمتطلبات وكيفية تجميعها للمعلومات. ومن الضرورى تحقيق التوازن بين احتواء القوائم المالية بتفاصيل مفرطة قد لا تساعد مستخدمى القوائم المالية وبين حجب المعلومات نتيجة التجميع المفرط.

أت٣ – يمكن أن تجمع المنشأة الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار للحصص فى المنشآت المتشابهة إذا كان التجميع متفقًا مع أهداف الإفصاح ومتطلبات الفقرة "أت٤" ولا يحجب المعلومات المقدمة. وينبغى على المنشأة الإفصاح عن كيفية تجميع حصصها فى المنشآت المتشابهة.

أت٤ – ينبغى على المنشأة عرض المعلومات بشكل منفصل للحصص فى:

(أ) الشركات التابعة.

(ب) المشروعات المشتركة.

(ج) العمليات المشتركة.

(د) الشركات الشقيقة.

(هـ) المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

أت٥ – عند تحديد إمكانية تجميع المعلومات، ينبغى على المنشأة دراسة المعلومات الكمية والنوعية المتعلقة بالمخاطر المختلفة وخصائص العائد لكل منشأة تنوى تجميعها وأهمية كل منها بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية. وينبغى على المنشأة عرض الإفصاحات بطريقة تبين بوضوح لمستخدمى القوائم المالية طبيعة ومدى حصصها فى تلك المنشآت الأخرى.

أت٦- تشمل الأمثلة على مستوى التجميع ضمن فئات المنشآت الواردة فى الفقرة "أت٤" التى قد تكون ملائمة ما يلي:

(أ) طبيعة الأنشطة (على سبيل المثال منشأة بحث وتطوير / منشأة توريق مالي وإئتمان دوار).

(ب) تصنيف الصناعة.

(ج) النطاق الجغرافى (على سبيل المثال الدولة أو المنطقة).

الحصص فى المنشآت الأخرى

أت٧ - تشير الحصص فى المنشآت الأخرى إلى المشاركة التعاقدية وغير التعاقدية التى تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى التذبذب فى العوائد الناتجة من أداء المنشأة الأخرى. ويمكن أن تساعد دراسة غرض المنشأة الأخرى وتصميمها المنشأة المعدة للقوائم المالية عند تقييم ما إذا كانت تملك حصة فى تلك المنشأة أم لا. وبناءً على ذلك ما إذا كان يتعين عليها تقديم الإفصاحات الواردة فى هذا المعيار. ويجب أن يتضمن التقييم دراسة للمخاطر التى تم تصميم المنشأة الأخرى لإيجادها والمخاطر التى تم تصميم المنشأة الأخرى لنقلها إلى المنشأة المعدة للقوائم المالية والأطراف الأخرى.

أت٨- تتعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية عادة لتذبذبات فى العوائد من أداء المنشأة الأخرى بسبب الاحتفاظ بالأدوات (مثل أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين التى أصدرتها المنشأة الأخرى) أو وجود مشاركة أخرى لها تستوعب التقلبات. على سبيل المثال، لنفترض أن المنشأة ذات الهيكل الخاص لديها محفظة قروض، وتقوم المنشأة ذات الهيكل الخاص بعمل عقود مبادلة مع منشأة أخرى (المنشاة المعدة للقوائم المالية) لحماية نفسها من التقصير فى دفع الفائدة وأصل مبلغ القرض. فى هذه الحالة يكون للمنشأة المعدة للقوائم المالية مشاركة تعرضها لتذبذب فى العوائد من أداء المنشأة ذات الهيكل الخاص لأن مبادلة الالتزام مقابل الضمان تستوعب تذبذب العوائد للمنشأة ذات الهيكل الخاص..

أت٩ - يتم تصميم بعض الأدوات لنقل المخاطر من المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى منشأة أخرى. وتخلق هذه الأدوات تذبذبًا فى العوائد بالنسبة للمنشأة الأخرى لكنها لا تعرض المنشأة المعدة للقوائم الماليةعادة إلى تقلبات فى العوائد من أداء المنشأة الأخرى. فعلى سبيل المثال لنفترض تأسيس منشأة ذات هيكل خاص لتوفير فرص إستثمارية للمستثمرين الراغبين بالتعرض للمخاطر الإئتمانية بالمنشأة (ع) (ليس هناك علاقة بين المنشأة (ع) وأى طرف مشارك فى الترتيبات) تحصل المنشأة ذات الهيكل الخاص على التمويل عن طريق إصدار سندات لهؤلاء المستثمرين مرتبطة بمخاطر المنشأة (ع) (سندات مرتبطة بالإئتمان) وتستخدم العائدات للاستثمار فى محفظة أصول مالية خالية من المخاطر.

وتحصل المنشأة ذات الهيكل الخاص على المخاطر الإئتمانية للمنشأة (ع) عن طريق الدخول فى مبادلة الالتزام مقابل الضمان مع الطرف المقابل، وتنقل مبادلة الالتزام مقابل الضمان المخاطر الإئتمانية للمنشأة (ع) إلى المنشأة ذات الهيكل الخاص مقابل رسوم يدفعها الطرف المقابل فى المبادلة. ويحصل المستثمرون فى المنشأة ذات الهيكل الخاص على عائد أعلى يعكس عائد المنشأة ذات الهيكل الخاص من محفظة أصولها ورسوم مبادلة الالتزام مقابل الضمان. وليس للطرف المقابل مشاركة مع المنشأة ذات الهيكل الخاص تعرضه للتذبذب فى العوائد من أداء هذه المنشأة لأن مبادلة الالتزام مقابل الضمان تنقل التذبذب إلى المنشأة بدلاً من استيعاب التذبذب فى عوائد المنشأة ذات الهيكل الخاص.

المعلومات المالية الملخصة للشركات التابعة والمشروعات المشتركة والشركات الشقيقة (الفقرات من "١٢" إلى "٢١")

أت ١٠- بالنسبة لكل شركة تابعة بها حصص غير مسيطرة جوهرية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) أرباح الأسهم المدفوعة للاقلية / أصحاب الحصص غير المسيطرة.

(ب) المعلومات المالية الملخصة حول الأصول والالتزامات والربح أو الخسارة والتدفقات النقدية للشركة التابعة والتى تمكن المستخدمين من فهم طبيعة حقوق الأقلية/ الحصص غير المسيطرة فى أنشطة المجموعة وتدفقاتها النقدية. ويمكن أن تشمل تلك المعلومات على سبيل المثال لا الحصر الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة والالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة والإيرادات والربح أو الخسارة وإجمالي الدخل الشامل.

أت١١- تكون المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرة "أت ١٠ (ب) " هى المبالغ قبل قيود الاستبعاد للمعاملات التى تمت بين شركات المجموعة.

أت١٢- بالنسبة لكل مشروع مشترك وشركة شقيقة ذات أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية تفصح المنشأة عن:

(أ) أرباح الأسهم المقبوضة من المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة.

(ب) المعلومات المالية الملخصة للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة (راجع الفقرتين "أت١٤"، "أت١٥") بما فى ذلك على سبيل المثال لا الحصر.

(١) الأصول المتداولة.

(٢) الأصول غير المتداولة.

(٣) الالتزامات المتداولة.
(٤) الالتزامات غير المتداولة.
(٥) الإيراد.
(٦) الربح أو الخسارة من العمليات غير المستمرة.
(٧) الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة.
(٨) الدخل الشامل الآخر.
(٩) إجمالي الدخل الشامل.

أت١٣- إضافة إلى المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرة "أت١٢"، تفصح المنشأة لكل مشروع مشترك ذا أهمية نسبية بالنسبة للمنشأة المعدة للقوائم المالية عن مبلغ:

(أ) النقدية وما فى حكمها المتضمنة فى الفقرة "أت١٢ (ب) (١) ".
(ب) الالتزامات المالية المتداولة (باستثناء الدائنون التجاريون والأرصدة الدائنة الأخرى والمخصصات) المتضمنة فى الفقرتين "أت ١٢ (ب) (٣) ".
(ج) الالتزامات المالية غير المتداولة (باستثناء الدائنون التجاريون والأرصدة الدائنة الأخرى والمخصصات) المتضمنة فى الفقرتين "أت١٢ (ب) (٤) ".
(د) الإهلاك والإستهلاك.
(هـ) إيرادات الفوائد.
(و) مصروفات الفوائد.
(ز) مصروفات أو دخل ضريبة الدخل.

أت١٤- تعبر المعلومات المالية الملخصة المعروضة وفقًا للفقرتين "أت١٢" و"أت١٣" عن المبالغ المدرجة فى القوائم المالية للمشروع المشترك والمعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية (وليس حصة المنشأة فى تلك المبالغ). وإذا احتسبت المنشأة حصتها فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بإستخدام طريقة حقوق الملكية فعليها:

(أ) تعديل المبالغ المدرجة فى القوائم المالية للمشروع المشترك والمعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية لتعكس التسويات التى قامت بها المنشأة عند إستخدام طريقة حقوق الملكية مثل تعديلات القيمة العادلة التى تمت فى وقت الإستحواذ والتسويات للإختلافات فى السياسات المحاسبية.
(ب) عرض مطابقة للمعلومات المالية الملخصة المعروضة مع القيم المسجلة لحصتها فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة.

أت١٥- يمكن أن تعرض المنشأة المعلومات المالية الملخصة المطلوبة بموجب الفقرتين "أت١٢" و"أت١٣" على أساس القوائم المالية للمشروع المشترك أو الشركة الشقيقة إذا:

(أ) تم قياس حصص المنشاة فى المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بالقيمة العادلة وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٨).

و(ب) لم يقم المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة بإعداد قوائم مالية وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

فى تلك الحالة على المنشأة أن تفصح عن الأساس الذي تم إعداد البيانات المالية الملخصة وفقًا له.

أت١٦- ينبغى على المنشأة – على أساس تجميعى – الإفصاح عن القيمة المسجلة لحصصها فى جميع المشروعات المشتركة أو الشركات الشقيقة غير ذات الأهمية النسبية بشكل منفرد والتى تم المحاسبة عنها بإستخدام طريقة حقوق الملكية، وينبغى على المنشأة أيضًا الإفصاح بشكل منفصل عن المبلغ الإجمالي لحصتها فى:

(أ) الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة.

(ب) الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات غير المستمرة.

(ج) الدخل الشامل الآخر.

(د) إجمالي الدخل الشامل.

وتقدم المنشأة الإفصاحات بشكل منفصل للمشروعات المشتركة والشركات الشقيقة.

أت١٧- عند تصنيف حصص المنشأة فى الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة (أو جزء من حصصها فى المشروع المشترك أو الشركة التابعة) على أنها محتفظ بها بغرض البيع (وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٢) " الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة")، فلا يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المالية الملخصة لتلك الشركة التابعة أو المشروع المشترك أو الشركة الشقيقة وفقًا للفقرات من "أت١٠" إلى "أت١٦".

ارتباطات المشروعات المشتركة (الفقرة "٢٣(أ)")

أت١٨- ينبغى على المنشأة الإفصاح عن إجمالي الإرتباطات التى قامت بها ولكنها لم تعترف بها فى تاريخ نهاية الفترة المالية (بما فى ذلك حصتها فى الإرتباطات التى قامت بها بشكل مشترك مع المستثمرين الآخرين ذوي السيطرة المشتركة على المشروع المشترك) المتعلقة بحصصها فى المشروعات المشتركة. والإرتباطات هى الالتزامات التى من الممكن أن تؤدى إلى تدفقات مستقبلية للنقدية أو موارد أخرى.

أت١٩- تشمل الإرتباطات غير المعترف بها التى تؤدى إلى تدفقات مستقبلية للنقدية أو الموارد الأخرى:

(أ) الإرتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة للمساهمة فى التمويل أو الموارد نتيجة لما يلي:

(١) إتفاقيات الإنشاء أو الإقتناء للمشروع المشترك (التى تقتضي على سبيل المثال من المنشأة تقديم الأموال خلال فترة محددة).

(٢) المشروعات التي ترتكز على رأس المال التى يقوم بها المشروع المشترك.

(٣) إرتباطات الشراء غير المشروطة المتمثلة فى شراء المعدات أو المخزون أو الخدمات التى تلتزم المنشأة بشرائها من أو نيابة عن المشروع المشترك.

(٤) الإرتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة لتقديم قروض أو دعم مالي آخر للمشروع المشترك.

(٥) الإرتباطات الأخرى التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة غير القابلة للإلغاء المتعلقة بالمشروع المشترك.

(٦) الإرتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة لتقديم موارد المشروع المشترك مثل الأصول أو الخدمات.

(ب) الارتباطات التى لم يتم الاعتراف بها فى دفاتر المنشأة لشراء حصة ملكية طرف آخر (أو جزء من حصة الملكية) فى المشروع المشترك فى حال وقوع أو عدم وقوع حدث معين فى المستقبل.

أت٢٠- توضح المتطلبات والأمثلة فى الفقرتين "أت١٨" و"أت١٩" بعض أنواع الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة "أت١٨" من (معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) " الإفصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة ").

الحصص فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة (الفقرات من"٢٤" إلى "٣١")

المنشآت ذات الهيكل الخاص

أت٢١– المنشأة ذات الهيكل الخاص عبارة عن منشأة تم تصميمها بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق الأخرى هى العامل المهيمن فى تحديد من يسيطر على المنشأة، كما هو الحال عندما ترتبط حقوق التصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة ذات العلاقة (المؤثرة) من خلال الترتيبات التعاقدية.

أت٢٢–يكون للمنشأة ذات الهيكل الخاص عادة بعض أو كافة السمات أو الخصائص التالية:

(أ) أنشطة مقيدة.

(ب) هدف محدود ومعرف مثل تنفيذ عقد إيجار مفيد ضريبيًا أو تنفيذ أنشطة البحث والتطوير، أو توفير مورد لرأس المال أو التمويل للمنشأة أو توفير الفرص الاستثمارية للمستثمرين من خلال نقل المخاطر والمنافع المرافقة لأصول المنشأة ذات الهيكل الخاص إلى المستثمرين.

(ج) عدم كفاية حقوق الملكية للسماح للمنشأة ذات الهيكل الخاص بتمويل أنشطتها دون دعم مالي مساند.

(د) التمويل فى صورة أدوات متعددة مرتبطة تعاقديًا للمستثمرين تخلق تركيزات لمخاطر الإئتمان أو المخاطر الأخرى (الشرائح).

أت٢٣– تشمل الأمثلة على المنشآت التى تعتبر منشآت ذات هيكل خاص على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) شركات التوريق.

(ب) التمويل المضمون بالأصول.

(ج) بعض صناديق الاستثمار.

أت٢٤– لا تعتبر المنشأة التى تسيطر عليها حقوق التصويت منشأة ذات هيكل خاص لأنها على سبيل المثال تحصل على التمويل من أطراف ثالثة بعد إعادة الهيكلة.

طبيعة المخاطر المتعلقة بالحصص فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة (الفقرات من "٢٩" إلى "٣١")

أت٢٥- إضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات من "٢٩" إلى "٣١" ، تفصح المنشأة عن المعلومات الإضافية الضرورية لتلبية هدف الإفصاح الوارد فى الفقرة "٢٤ (ب) ".

أت٢٦- تشمل الأمثلة على المعلومات الإضافية التى قد تكون مهمة، اعتمادًا على الظروف، لتقييم المخاطر التى تتعرض لها المنشأة عندما يكون لها حصة فى منشأة ذات هيكل خاص غير مجمعة، ما يلي:

(أ) بنود الترتيب التى يمكن أن تقتضي من المنشأة توفير دعم مالي للمنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة (مثلاً، أسباب ترتيبات السيولة أو التصنيف الإئتمانى المصاحبة لالتزامات شراء أصول المنشأة ذات الهيكل الخاص أو توفير الدعم المالي) بما فى ذلك:

(١) وصف للأحداث أو الظروف التى يمكن أن تعرض المنشأة المعدة للقوائم المالية إلى خسارة.

(٢) ما إذا كان هناك أى بنود يمكن أن تقيد الالتزام.

(٣) ما إذا كان هناك أى أطراف أخرى توفر الدعم المالي، وإن وجدت، موقع تصنيف التزام المنشأة المعدة للقوائم المالية لدى هذه الأطراف الأخرى.

(ب) الخسائر التى تتكبدها المنشأة خلال الفترة المالية المتعلقة بحصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

(ج) أنواع الدخل الذي تحصل عليه المنشأة خلال الفترة المالية من حصصها فى المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

(د) ما إذا كان مطلوبًا من المنشأة استيعاب خسائر المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة قبل الأطراف الأخرى والحد الأقصى لهذه الخسائر بالنسبة للمنشأة و (إذا كان مهمًا) تصنيف ومبالغ الخسائر المحتملة التى يتحملها الأطراف الذين يكون تصنيف حصصهم أقل من حصة المنشأة فى المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

(هـ) المعلومات حول أى ترتيبات سيولة أو ضمانات أو التزامات أخرى مع أطراف ثالثة يمكن أن تؤثر على القيمة العادلة أو مخاطر حصص المنشأة فى المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة.

(و) أية صعوبات يمكن أن تمر بها المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة، أشكال التمويل (مثلاً، الأوراق التجارية أو السندات متوسطة الأجل) ومتوسط عمرها المقدر. ويمكن أن تشمل تلك المعلومات تحليل تاريخ الاستحقاق للأصول وتمويل المنشأة ذات الهيكل الخاص غير المجمعة إذا كان لديها أصول طويلة الأجل تم تمويلها بتمويل قصير الأجل.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥)

قياس القيمة العادلة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥)
قياس القيمة العادلة

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥)

قياس القيمة العادلة

هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار إلى ما يلي:

(أ) تعريف القيمة العادلة.

و (ب) وضع إطار لقياس القيمة العادلة فى معيار اولى واحد.

و (ج) تحديد الإفصاح المطلوب لقياسات القيمة العادلة.

٢- تعتبر القيمة العادلة قياسًا قائمًا على السوق، وليس خاصًا بمنشأة بذاتها. وبالنسبة لبعض الأصول والالتزامات، يمكن أن تكون هناك معاملات سوق ملحوظة أو معلومات سوق متوفرة. وبالنسبة لبعض الأصول والالتزامات الأخرى، فإن معاملات السوق الملحوظة أو معلومات السوق قد لا تكون متوفرة. غير أن هدف قياس القيمة العادلة فى كلتا الحالتين لا يتغير وهو–تقدير السعر الذي تستند عليه معاملة منظمة Orderly transaction لبيع الأصل أو تحويل الالتزام بين المشاركين فى السوق Market participants فى تاريخ القياس وفقًا لظروف السوق الحالية (أى سعر الخروج Exit price فى تاريخ القياس من وجهة نظر مشارك فى السوق يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام).

٣- عندما يكون سعر أصل أو التزام مماثل غير ملحوظ، تقيس المنشأة القيمة العادلة بإستخدام أسلوب تقييم مختلف يغلب عليه استخدام المدخلات الملحوظة Observable inputs. حيث أن قياس القيمة العادلة قائم على السوق، ويتم القياس بإستخدام الافتراضات التى يستخدمها المشاركون فى السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما فى ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر، ونتيجة لذلك، لا تعتبر نية المنشأة للاحتفاظ بالأصل أو تسوية أو الوفاء بالالتزام أمرًا ذا علاقة عند قياس القيمة العادلة.

٤- تعريف القيمة العادلة يركز على الأصول والالتزامات لأنها الموضوع الأساسى للقياس المحاسبى. إضافة لذلك، يطبق هذا المعيار على أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والتى يتم قياسها بالقيمة العادلة.

نطاق المعيار

٥- يطبق هذا المعيار عندما يقتضي معيار محاسبة مصرى آخر أو يسمح بقياسات القيمة العادلة أو يتطلب الإفصاح حول قياس القيمة العادلة (وكذلك القياسات، مثل القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع (بناء على القيمة العادلة أو الإفصاحات حول تلك القياسات) فيما عدا ماهو محدد فى الفقرتين "٦" و"٧".

٦- لا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة فى هذ المعيار على ما يلي:

(أ) المدفوعات المبنية على أسهم التى تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩).

(ب) معاملات التأجير والتى يشملها نطاق (معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩) "عقود التأجير").

(ج) القياسات التى تتشابه مع القيمة العادلة إلا أنها ليست قيمة عادلة، مثل صافي القيمة الاستردادية فى (معيار المحاسبة المصرى (٢) " المخزون" أو القيمة الإستخدامية فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) " اضمحلال قيمة الأصول").

٧- الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار ليست مطلوبة لأي مما يلي:

(أ) أصول الخطة التى يتم قياسها بالقيمة العادلة (وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى (٣٨) "مزايا العاملين").

و(ب) استثمارات خطة منافع التقاعد التى يتم قياسها بالقيمة العادلة (وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى (٢١) " المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد").

و(ج) الأصول التى يكون مبلغها القابل للاسترداد عبارة عن القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف التصرف وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى (٣١).

٨- ينطبق إطار قياس القيمة العادلة الموضح فى هذا المعيار على القياس الأولى واللاحق فى حال ما إذا كانت القيمة العادلة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معايير محاسبة مصرية أخرى.

القياس

تعريف القيمة العادلة

٩- يعرف هذا المعيار القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم الحصول عليه نتيجة بيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق فى تاريخ القياس.

١٠-تبين الفقرة "أت٢" المنهج العام لقياس القيمة العادلة.

الأصل أو الالتزام

١١- يعتبر قياس القيمة العادلة متعلقًا بأصل أو التزام محدد. وتبعًا لذلك، يتعين على المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام فى حالة أخذ المشاركين فى السوق تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام فى تاريخ القياس. وتشتمل الخصائص، على سبيل المثال ما يلي:

(أ) حالة الأصل وموقعه.

و (ب) القيود على بيع الأصل أو استخدامه، إن وجدت.

١٢- يختلف الأثر المترتب عن خاصية معينة على القياس وفقًا لكيفية نظر المشاركين فى السوق إلى تلك الخاصية.

١٣- قد يكون الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة واحدًا مما يلي:

(أ) أصل أو التزام مستقل (على سبيل المثال، أداة مالية أو أصل غير مالي) ،

(ب) مجموعة أصول أو مجموعة التزامات أو مجموعة أصول والتزامات (على سبيل المثال، وحدة توليد نقد أو مؤسسة أعمال).

١٤- سواء كان الأصل أو الالتزام أصلاً أو التزامًا مستقلاً، فإن مجموعة من الأصول أو مجموعة من الالتزامات أو مجموعة الأصول والالتزامات لأغراض الأعتراف أو الافصاح تعتمد على وحدة الحساب الخاصة بها. وباستثناء ماهو وارد فى هذا المعيار يتم تحديد وحدة الحساب للأصل أو الالتزام وفقًا لمعيار المحاسبة المصرى الذي يتطلب أو يسمح بقياس القيمة العادلة.

المعاملة

١٥- يفترض قياس القيمة العادلة أن مبادلة الأصل أو الالتزام تتم فى معاملة منظمة بين المشاركين فى السوق لبيع الأصل أو تحويل الالتزام فى تاريخ القياس وفقًا لظروف السوق الحالية.

١٦- يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل أو تحويل الالتزام تتم إما:

(أ) فى السوق الأساسى Principle market للأصل أو الالتزام.

أو (ب) فى غياب السوق الأساسى، فى السوق الأكثر نفعًا Most advantageous market للأصل أو الالتزام.

١٧- وفى حالة غياب السوق الأساسى لا تحتاج المنشأة لإجراء بحث شامل لكافة الأسواق المحتملة لتحدد السوق الأساسى أو السوق الأكثر نفعًا، ولكن يتعين عليها أن تأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات المتوفرة بشكل معقول. وفى غياب دليل على خلاف ذلك، يفترض أن يكون السوق الذي تبرم فيه المنشأة بشكل عادى معاملة بيع أصل أو نقل التزام هو السوق الأساسى أو السوق الأكثر نفعًا في حال غياب السوق الأساسى.

١٨- في حالة وجود سوق أساسى للأصل أو الالتزام، يمثل قياس القيمة العادلة للمنشأة السعر في ذلك السوق (سواء كان السعر ملحوظًا بشكل مباشر أو مقدرًا باستخدام أسلوب تقييم آخر)، حتى لوكان من المحتمل أن يكون السعر في سوق مختلف أكثر نفعًا في تاريخ القياس.

١٩- تحتاج المنشأة للوصول للسوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعًا) في تاريخ القياس. ونظرًا لأن المنشآت المختلفة (وأنشطة الأعمال داخل تلك المنشآت) ذات الأنشطة المختلفة قد يكون لديها فرصة الوصول لأسواق مختلفة، فإن السوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعًا) للأصل أو الالتزام ذاته قد يختلف من منشأة لأخرى (ومن أنشطة الأعمال داخل تلك المنشآت). وتبعًا لذلك، يتعين أخذ السوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعًا) (وبالتبعية المشاركين في السوق) من وجهة نظر المنشأة مما يسمح بوجود اختلافات بين المنشآت ذات الأنشطة المختلفة.

٢٠- على الرغم من حاجة المنشأة إلى الوصول إلى السوق، إلا أنها لا تحتاج لامتلاك القدرة على بيع أصل محدد أو نقل التزام محدد فى تاريخ القياس حتى تتمكن من قياس القيمة العادلة على أساس السعر في ذلك السوق.

٢١- حتى عندما لا يكون هناك سوق ملحوظة توفر معلومات التسعير المتعلقة ببيع أصل أو نقل التزام في تاريخ القياس، يفترض قياس القيمة العادلة أن المعاملة تتم في ذلك التاريخ مأخوذة من وجهة نظر المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام. وتحدد المعاملة المفترضة أساسًا لتقدير سعر بيع الأصل أو تحويل الالتزام.

المشاركون في السوق

٢٢- تقيس المنشأة القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام على افتراض أن المشاركين في السوق سيتصرفون بما فيه مصلحتهم الاقتصادية.

٢٣- لا تحتاج المنشأة إلى تحديد مشاركين محددين في سوق عند وضع تلك الافتراضات، بدلاً من ذلك يتعين على المنشأة تحديد الصفات التي تميز المشاركين في السوق بصفة عامة مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة لكل مما يلي:

(أ) الأصل أو الالتزام.

و (ب) السوق الأساسى (أو السوق الأكثر نفعًا) للأصل أو الالتزام.

و (ج) المشاركون في السوق الذي ستبرم المنشأة معهم معاملة في ذلك السوق.

السعر

٢٤- تعد القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه نتيجة بيع الأصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة في السوق الأساسي (أو السوق الأكثر نفعًا) في تاريخ القياس وفقًا لظروف السوق الحالية (أي سعر الخروج) بغض النظر عما إذا كان سعرًا ملحوظًا بشكل مباشر أو مقدرًا باستخدام أسلوب تقييم آخر.

٢٥- لا يتم تعديل السعر في السوق الاساسى (أو السوق الأكثر نفعًا) المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام بسبب تكلفة المعاملة. وتتم المحاسبة عن تكلفة المعاملة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية الأخرى. ولا تعتبر تكاليف المعاملة من صفات أي أصل أو التزام وإنما تعد محددة لكل معاملة وسوف تختلف بناءً على طريقة إبرام المنشأة لمعاملة الأصل أو الالتزام.

٢٦- لا تتضمن تكاليف المعاملة تكاليف النقل. وإذا كان الموقع من صفات الأصل (كما هو الحال مع السلع الأولية)، فيتعين تعديل السعر في السوق الأساسى (أو السوق الأكثر نفعًا) بالتكاليف، إن وجدت، والتي سيتم تكبدها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى ذلك السوق.

التطبيق على الأصول غير المالية

أفضل وأحسن استخدام للأصول غير المالية

٢٧- يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي بعين الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال استخدام الأصل بأفضل وأحسن استخدام له أو بيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل في أفضل وأحسن استخدام له.

٢٨- يأخذ الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالي بعين الاعتبار استخدام الأصل الممكن ماديًا والمسموح به قانونيًا والمجدى ماديًا على النحو الآتى:

(أ) يأخذ الاستخدام الممكن ماديًا بعين الاعتبار الصفات المادية للأصل والتي يتخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل (على سبيل المثال، موقع العقار أو حجمه).

(ب) يأخذ الاستخدام المسموح به قانونيًا بعين الاعتبار عند تسعير الأصل (على سبيل المثال) داخل حدود العمران أو منطقة زراعية.

(ج) يأخذ الاستخدام المجدى ماديًا بعين الاعتبار ما إذا كان استخدام الأصل الممكن ماديًا والمسموح به قانونيًا يولد دخلاً أو تدفقًا ماليًا كافيًا (مع الأخذ في الاعتبار تكاليف تحويل الأصل لإعداده للاستخدام المعد من أجله) لإنتاج عائد استثمارى ينتظره المشاركون في السوق من الاستثمار في الأصل في نطاق ذلك الاستخدام.

٢٩- يحدد الاستخدام الأفضل والاحسن بناء على وجهة نظر مستخدمى السوق، حتى لوكانت المنشأة تهدف لاستخدام مختلف. ولكن يفترض أن يكون استخدام المنشأة الحالي للأصل غير المالي هو الاستخدام الأفضل والأحسن ما لم يوح السوق أو أي عامل آخر أن الاستخدام المختلف من قبل المشاركين في السوق سيزيد قيمة الأصل.

٣٠- قد تنوى المنشأة، بغرض حماية موقعها التنافسى أو لأي سبب آخر، عدم استخدام الأصل غير المالي المشترى بشكل فاعل أو قد تنوى عدم استخدام الأصل وفقًا لاستخدامه الأفضل والاحسن. فعلى سبيل المثال قد تكون تلك هي الحالة بالنسبة للأصل غير الملموس الذي تخطط المنشأة لاستخدامه بشكل دفاعى من خلال منع الآخرين من استخدامه. وعلى الرغم من ذلك يكون على المنشأة قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي على أفتراض استخدامه الأفضل والأحسن من قبل المشاركين في السوق.

أساس تقييم الأصول غير المالية

٣١- يحدد الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالي أساس التقييم المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل على النحوالتالي:

(أ) قد يوفر الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالي القيمة القصوى للمشتركين في السوق من خلال استخدامه مع أصول أخرى كمجموعة (حسبما تم تركيبها أو إعدادها للاستخدام) أو مع أصول والتزامات مختلفة (مثل مؤسسات الأعمال).

(١) في حالة ما إذا كان الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل يكمن في استخدام الأصل مع مجموعة من الأصول الأخرى أو أصول والتزامات أخرى، تكون القيمة العادلة لأصل هي السعر الذي سيتم الحصول عليه في معاملة بيع الأصل الحالية على افتراض أنه سيتم استخدام الأصل مع أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى وأنه سوف تكون تلك الأصول والالتزامات (أي الأصول التكميلية والالتزامات المرتبطة) متوفرة للمشاركين في السوق.

(٢) تتضمن الالتزامات المرتبطة بالأصل والأصول التكميلية الالتزامات التي تمول رأس المال العامل ولكنها لا تتضمن الالتزامات المستخدمة لتمويل أصول غير تلك التي تقع ضمن مجموعة الأصول.

(٣) يجب أن تكون الافتراضات حول الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالي متسقة لكافة أصول (التي يكون الاستخدام الأفضل والأحسن ذوعلاقة بها) مجموعة الأصول أو مجموعة الأصول والالتزامات التي سيتم ضمنها استخدام الأصل.

(ب) قد يوفر الاستخدام الأفضل والاستخدام الأحسن للأصل غير المالي القيمة القصوى للمشاركين في السوق على أساس مستقل. وفى حالة ما إذا كان الاستخدام الأفضل والاحسن للأصل يتمثل باستخدامه على أساس مستقل، فتكون القيمة العادلة حينئذ هي السعر الذي سيتم الحصول عليه في معاملة بيع الأصل الحالية للمشاركين في السوق الذين يستخدمون الأصل على أساس مستقل.

٣٢- يفترض قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي أن بيع الأصل يتم بما يتفق مع وحدة الحساب المحددة في معايير المحاسبة المصرية الأخرى (التي قد تكون أصل واحد). ويكون هذا هو الحال عندما يفترض قياس القيمة العادلة أن الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل يكون باستخدامه مع أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى لأن قياس القيمة العادلة يفترض أن المشارك في السوق يمتلك بالفعل الأصول التكميلية والالتزامات المرتبطة.

٣٣- توضح الفقرة "أت٣" كيفية تطبيق مفهوم أساس التقييم للأصول غير المالية.

التطبيق على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية المنشأة

المبادئ العامة

٣٤- يفترض قياس القيمة العادلة تمام تحويل الالتزام المالي أو الالتزام غير المالي أو أداة حقوق ملكية المنشأة (على سبيل المثال، حصص حقوق الملكية الصادرة كمبلغ مالي في اندماج الأعمال) إلى المشارك في السوق في تاريخ القياس. ويفترض تحويل الالتزام أو أداة حقوق الملكية للمنشأة ما يلي:

(أ) يبقى الالتزام قائمًا ويتعين على المشارك في السوق المنقول إليه الوفاء بالالتزام. وأنه لن تتم تسوية الالتزام مع الطرف الدائن أو خلافًا لذلك سداده في تاريخ القياس.

(ب) تبقى أداة حقوق ملكية المنشأة قائمة ويحصل المشارك في السوق المنقول إليه الأداة على الحقوق ويتحمل المسئوليات المرتبطة بالأداة وأنه لا يتم إلغاء الأداة أو سدادها في تاريخ القياس.

٣٥- حتى عندما لا يكون هناك سوق ملحوظة لتزويد معلومات التسعير حول تحويل الالتزام أو أداة حقوق ملكية المنشأة (مثلاً لأن القيود التعاقدية أو القانونية الأخرى تمنع تحويل هذه البنود)، فقد يكون هناك سوق ملحوظة لهذه البنود في حال ما إذا كان محتفظاً بها من قبل أطراف آخرون على أنها أصول (على سبيل المثال، سند شركة أو خيار شراء على أسهم منشأة).

٣٦- يتعين على المنشأة في كل الحالات أن تزيد من استخدام المدخلات الملحوظة ذات الصلة وتقلل من استخدام المدخلات غير الملحوظة لتلبى هدف قياس القيمة العادلة وهو تقدير السعر الذي ستتم به المعاملة المنظمة لتحويل الالتزام أو أداة حقوق الملكية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية.

الالتزامات وأدوات حقوق الملكية المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول

٣٧- عندما لا يتوفر سعر معلن لعملية نقل التزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية المنشأة ويكون البند المطابق محتفظاً به من قبل طرف آخر على أنه أصل، يتعين على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يحتفظ بالبند المطابق على أنه أصل في تاريخ القياس.

٣٨- يتعين على المنشأة في مثل هذه الحالات أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو حقوق الملكية كما يلي:

(أ) استخدام السعر المعلن في السوق النشط للبند المطابق المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حال كان ذلك السعر متاحًا.

(ب) استخدام مدخلات ملحوظة مثل السعر المعلن في السوق غير النشط للبند المطابق المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حالة عدم وجود سعر متاحًا.

(ج) استخدام أسلوب تقييم آخر كالمذكور أدناه في حال كانت الأسعار الملحوظة والمذكورة في النقطتين (أ) و (ب)غير متوفرة.

(١) منهج الدخل (مثل أسلوب القيمة الحالية الذي يأخذ بعين الاعتبار التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع المشترك في السوق أن يحصل عليها من امتلاك الالتزام أو أداة حقوق الملكية كأصل، راجع الفقرتين "أت١٠" و"أت١١".

(٢) منهج السوق (مثل استخدام الأسعار المعلنة للالتزامات وأدوات حقوق الملكية المماثلة المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول ، راجع الفقرات "أت٥" و"أت٧").

٣٩- يتعين على المنشأة تعديل السعر المعلن للالتزام أو أداة حقوق الملكيـة الخاصـة بالمنـشأة والمحتفظ بها من قبل طرف آخر على أنها أصل في حالة وجود عوامل خاصة بالأصـل، لا تنطبق على قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية. ويتعين علـى المنـشأة أن تضمن ألا يعكس سعر الأصل أثر قيد ما قد يمنع بيع ذلك الأصل.

ويتضمن ما يلي بعض العوامل التي قد تدل علـى أن الـسعر المعلـن للأصـل يحتـاج إلى تعديل:

(أ) ارتباط السعر المعلن للأصل بالتزام مماثل أو أداة حقوق ملكية مماثلة (بغير تطابق) محتفظ بها من قبل طرف آخر على أنها أصل. على سبيل المثال، قد يكون الالتزام أو أداة حقوق الملكية خصائص (مثل جودة الائتمان للجهة المصدرة) تختلف عن تلك المعكوسة في القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية المماثلة والمحتفظ بها على أنها أصل.

(ب) اختلاف اساس حساب الأصل عن ذلك الخاص بالالتزام أو أداة حقوق الملكية. على سبيل المثال، يعكس سعر الأصل في بعض الحالات، بالنسبة للالتزامات، سعرًا مدمجًا لحزمة تتألف من المبالغ المستحقة من الجهة المصدرة بالإضافة إلى تحسين ائتماني (مثل الضمان) ممنوح من طرف ثالث. في هذه الحالة لن يكون أساس حساب الالتزام مخصص للحزمة المدمجة، بينما الهدف يتمثل في قياس القيمة العادلة لالتزام الجهة المصدرة وليس القيمة العادلة للحزمة المدمجة. وعليه، تقوم المنشأة في هذه الحالات بتعديل السعر الملحوظ للأصل لاستبعاد أثر التحسين الائتماني الممنوح من الطرف الثالث.

الالتزامات وأدوات حقوق الملكية غير المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصل

٤٠- عندما لا يتوافر سعر معلن لنقل التزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكيـة المنـشأة مطابقة أو مماثلة في الوقت الذي لا يحتفظ طرف آخر ببند مطابق على أنه أصل، يتعـين على المنشأة قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية باستخدام أسلوب التقييم من وجهة نظر مشارك في السوق يدين بالالتزام أو قام بالمطالبة بحقوق الملكية.

٤١- قد تأخذ المنشأة أي مما يلي على سبيل المثال عند تطبيق أسلوب القيمة الحالية:

(أ) التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يتوقع المشارك في السوق أن يتكبدها عند سداد الالتزام، بما في ذلك التعويض الذي سيطلبه مشارك في السوق مقابل التكفل بالالتزام (راجع الفقرات من "أت٣١" إلى "أت٣٣").

(ب) المبلغ الذي سيحصل عليه مشارك في السوق لإبرام أو أصدار التزام مطابق أو أداة حقوق ملكية مطابقة باستخدام الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير البند المطابق (على سبيل المثال، الذي يتمتع بذات الصفات الائتمانية) في السوق الأساسى (أو السوق الأكثر نفعًا) لإصدار التزام أو أداة حقوق ملكية بنفس الشروط التعاقدية.

مخاطر عدم الآداء

٤٢ – تعكس القيمة العادلة للالتزام أثر مخاطر عدم الآداء. وتشمل مخاطر عدم الآداء على سبيل المثال لا الحصر المخاطر الائتمانية للمنشأة (كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى (٢٥) " الأدوات المالية: الافصاحات "). ويفترض أن تكون مخاطر عدم الآداء هي نفسها قبل وبعد تحويل الالتزام.

٤٣ – يتعين على المنشأة عند تقييم القيمة العادلة للالتزام أن تأخذ بعين الاعتبار أثر مخاطرها الائتمانية (الجدارة الائتمانية) وأي عوامل أخرى من شأنها أن تؤثر على احتمالية أن يتم الوفاء بالالتزام أم لا. وقد يختلف الأثر تبعًا للالتزام، على سبيل المثال:

(أ) إذا كان الالتزام عبارة عن تعهد بتسليم نقد (التزام مالي) أو تعهد بتسليم بضائع أو خدمات (التزام غير مالي).

(ب) شروط تحسين الائتمان المرتبطة بالالتزام، إن وجدت.

٤٤ – تعكس القيمة العادلة للالتزام أثر مخاطر عدم الآداء على أساس وحدتها الحسابية. ويتعين على مصدر الالتزام الذي تم إصداره مع تحسين ائتمانى لطرف ثالث باعتباره جزءًا لا يتجزأ وتم حسابه بشكل منفصل عن الالتزام ألا يشمل أثر تحسين الائتمان (على سبيل المثال، كفالة طرف ثالث للدين) في قياس القيمة العادلة للالتزام. وإذا ما تم حساب أثر تحسين الائتمان بشكل منفصل عن الالتزام، فسيأخذ المصدر بعين الاعتبار الموقف الائتمانى الخاص به وليس الخاص بالضامن عند قياس القيمة العادلة للالتزام.

القيد الذي يمنع تحويل الالتزام أو أداة حقوق ملكية المنشأة

٤٥ – يتعين على المنشأة عند قياس القيمة العادلة لالتزام أو أداة حقوق ملكية للمنشأة ألا تتضمن مدخلاً منفصلاً أو تعديلات لمدخلات أخرى مرتبطة بوجود قيد يمنع نقل البند. ويكون أثر القيد الذي يمنع نقل التزام أو أداة حقوق ملكية للمنشأة مدرجًا إما ضمنيًا أو بشكل صريح في المدخلات الأخرى المستخدمة في قياس القيمة العادلة.

٤٦- على سبيل المثال، يقبل كل من الدائن والمدين، في تاريخ المعاملة، سعر المعاملة للالتزام مع معرفة تامة بأن الالتزام يتضمن قيدًا يمنع نقله. كنتيجة لإدراج القيد في تحديد سعر المعاملة، ولا يكون مطلوبًا استخدام مدخلاً منفصلاً أو تعديلاً أحد المدخلات المستخدمة في تاريخ المعاملة لعكس أثر القيد المفروض على النقل. وعلى نحومماثل، لا يكون مطلوبًا في تواريخ القياس اللاحقة استخدام مدخلاً منفصلاً أو تعديلاً أحد المدخلات المستخدمة في تاريخ المعاملة لعكس أثر القيد المفروض على النقل.

الالتزام المالي تحت الطلب

٤٧- لا تقل القيمة العادلة للالتزام المالي تحت الطلب (مثل الوديعة تحت الطلب) عن المبلغ المستحق عند الطلب، مخصومة من أول تاريخ قد يتعين فيه دفع المبلغ.

التطبيق على الأصول المالية والالتزامات المالية ذات المراكز المتقابلة في مخاطر سوق أو مخاطر ائتمان الطرف المقابل

٤٨- تتعرض المنشأة التي تمتلك مجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية لمخاطر السوق (وفقًا لماهو معرف في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠)) ولمخاطر الإئتمان (وفقًا لماهو معرف في معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٠)) الخاصة بكل الأطراف المقابلة. وإذا أدارت المنشأة مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية تلك على أساس صافي تعرضها إلى مخاطر السوق أو مخاطر الائتمان فيكون من المسموح للمنشأة بأن تقوم بتطبيق استثناء من هذا المعيار المصرى لقياس القيمة العادلة. ويسمح الاستثناء المذكور بقياس القيمة العادلة لمجموعة من الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس السعر الذي يتم الحصول عليه لبيع صافي المركز الموجب Long position (أي مركز أصول) مع التعرض لمخاطر محددة أو الذي سيتم دفعه لنقل صافي المركز السالب Short position (أي مركز الالتزام) مع التعرض لمخاطر محددة في معاملة منظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقًا لظروف السوق الحالية. وتبعًا لذلك يتعين على المنشأة قياس القيمة العادلة لمجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية باتساق مع الكيفية التي سيقوم بها المشاركون في السوق بتسعير صافي التعرض للمخاطر في تاريخ القياس.

٤٩- يتم السماح للمنشأة باستخدام الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨" فقط في حال قيام المنشأة بكل ما يلي:

(أ) إدارة مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس صافي تعرض المنشأة لخطر (أو مخاطر) سوق محددة أو تعرضها لخطر إئتمان أحد الأطراف المقابلة وفقًا لإدارة المخاطر أو استراتيجية الاستثمار الموثقة للمنشأة.

و (ب) تقديم معلومات على ذلك الأساس عن مجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية للأعضاء الأساسيين في الإدارة العليا للمنشأة، كما تم تعريفهم (في معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة ").

و (ج) كان مطلوبًا من المنشأة أو اختارت قياس تلك الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي في نهاية كل فترة يتم إعداد القوائم المالية عنها.

٥٠- لا يتعلق الاستثناء الوارد في الفقرة: ٤٨" بعرض القوائم المالية. ففى بعض الحالات، يختلف أساس عرض الأدوات المالية في قائمة المركز المالي عن أساس قياس الأدوات المالية، مثلا إذا لم يطلب أحد معايير المحاسبة المصرية أو يسمح بعرض الأدوات المالية على أساس الصافي. وقد تحتاج المنشأة في الحالات المماثلة لتوزيع التعديلات على مستوى المحفظة (راجع الفقرات من "٥٣" إلى "٥٦") على مفردات الأصول أو الالتزامات المختلفة التي تمثل مجموعة الأصول والالتزامات المالية التي تتم إدارتها على أساس صافي تعرض المنشأة للمخاطر. ويتعين على المنشأة القيام بهذا التوزيع على أساس منطقي ومتناغم باستخدام منهجية ملائمة للظروف.

٥١- يتعين على المنشأة أن تقرر السياسة المحاسبية التي تتبعها (وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء") لاستخدام الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨". ويتعين على المنشأة التي تستخدم هذا الاستثناء تطبيق تلك السياسات المحاسبية، بما في ذلك سياستها لتوزيع تعديلات الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب (راجع الفقرات من "٥٣" إلى "٥٥") وتعديلات الائتمان (راجع الفقرة "٥٦")، إذا انطبق ذلك، لمحفظة معينة بشكل منتظم من فترة لأخرى.

٥٢- ينطبق الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨" فقط على الأصول المالية والالتزامات المالية التي تقع ضمن نطاق تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية .

التعرض لمخاطر السوق

٥٣- يتعين على المنشأة عند استخدام الاستثناء الوارد في الفقـرة "٤٨" لقيـاس القيمـة العادلـة لمجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية التي تتم إدارتها على أساس صافي تعـرض المنشأة لخطر (أو مخاطر) سوق محددة أن تقوم بتطبيق السعر الذي يقع ضمن الفرق بـين سعر العرض وسعر الطلب الذي هو وفقًا للظروف الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلـة لـصافي تعرض المنشأة لتلك المخاطر للسوق (راجع الفقرتين "٧٠" و"٧١").

٥٤- يتعين على المنشأة عند استخدام الاستثناء الوارد فـي الفقـرة "٤٨" أن تـضمن أن خطـر (أو مخاطر) السوق التي تتعرض لها المنشأة ضمن مجموعة الأصول المالية والالتزامـات المالية مماثلة إلى حد بعيد. فعلى سبيل المثال قد لا تدمج المنشأة مخـاطر معـدل الفائـدة المرتبط بالأصل المالي مع مخاطر سعر السلعة الأولية المرتبط بالالتزام المالي لأن عملية الدمج المماثلة لن تخفف من تعرض المنشأة لمخاطر معدل الفائدة أو مخاطر سعر الـسلعة الأولية. وعند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨"، يتعـين الأخـذ فـي الاعتبـار أي مخاطر أساس ناجمة عن عوامل مخاطر السوق غير المطابقة عند قيـاس القيمـة العادلـة للأصول المالية والالتزامات المالية ضمن المجموعة.

٥٥- على نحومماثل، يتعين أن تكون مدة تعرض المنشأة لخطر (أو لمخاطر) سوق محدد نـاجم عن الأصول المالية والالتزامات المالية متماثلة إلى حد بعيد. فعلى سبيل المثـال، المنـشأة التي تستخدم عقدًا مستقبليًا مدته ١٢ شهرًا مقابل التدفقات النقدية المرتبطة بقيمة التعـرض لمخاطر معدل الفائدة لاثني عشر شهرًا على أداة ماليـة مـدتها خمـس سـنوات ضـمن المجموعة التي تتألف فقط من تلك الأصول المالية والالتزامات المالية، تقوم بقياس القيمـة العادلة للتعرض لمخاطر معدل الفائدة للاثني عشر شهرًا على أساس صافي وما تبقى مـن التعرض لمخاطر سعر فائدة (أي ٢-٥ سنوات) على أساس إجمالي.

التعرض لمخاطر الائتمان لطرف مقابل معين

٥٦- عند استخدام الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨" لقياس القيمة العادلة لمجموعة الأصول المالية والالتزامات المالية التي يتم إبرامها مع طرف مقابل معين، يتعين على المنـشأة أن تقـوم بتضمين أثر صافي تعرض المنشأة لمخاطر الائتمان لذلك الطرف المقابل أو صافي تعرض الطرف المقابل لمخاطر ائتمان المنشأة في قياس القيمة العادلة عندما يأخذ المشاركون فـي السوق بعين الاعتبار أي ترتيبات قائمة تحد من التعرض لمخاطر الائتمان في حالة التخلف

عن السداد (على سبيل المثال، اتفاقية مقاصة رئيسية master netting agreement مع الطرف المقابل أو اتفاقية تطلب تبادل ضمان إضافي على أساس صافي تعرض كل طرف لمخاطر ائتمان الطرف الآخر) ويتعين أن يعكس قياس القيمة العادلة توقعات المشاركين في السوق حول احتمالية أن يكون الترتيب قابلاً للتنفيذ قانونًا في حالة التخلف عن السداد.

القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

٥٧- يتمثل سعر المعاملة عندما يتم شراء أصل أو تحمل التزام في عملية تبادل لذلك الأصل أو الالتزام في السعر المدفوع لشراء الأصل أو المستلم لتحمل الالتزام (سعر الدخول entry price). وعلى العكس، تتمثل القيمة العادلة للأصل أو الالتزام في السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع الأصل أو الذي سيتم دفعه لتحويل الالتزام (سعر الخروج exit price) ، ولا تبيع المنشآت بالضرورة الأصول بالأسعار التي تم دفعها لشرائها. وعلى نحو مماثل، لا تنقل المنشأة بالضرورة الالتزامات بالأسعار المقبوضة لتحملها.

٥٨- في العديد من الحالات، يكون سعر المعاملة مساويًا للقيمة العادلة (على سبيل المثال، قد تنطبق هذه الحالة عندما تتم معاملة شراء الأصل في تاريخ المعاملة في السوق الذي يمكن بيع الأصل فيه).

٥٩- عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى تساوي سعر المعاملة، يتعين على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل الخاصة بالمعاملة وبالأصل أو الالتزام. وتصف فقرة "أت ٤" المواقف التي قد لا يعبر فيها سعر المعاملة عن القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عند الاعتراف الأولي.

٦٠- في حالة طلب معيار محاسبة مصري آخر أو سمح للمنشأة بقياس أصل أو التزام مبدئيًا بالقيمة العادلة وكان سعر المعاملة مختلف عن القيمة العادلة، يتعين على المنشأة أن تقوم بالاعتراف بالمكسب أو الخسارة الناتجة في الربح أو الخسارة ما لم يحدد ذلك المعيار خلاف ذلك.

أساليب التقييم

٦١- يتعين على المنشأة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة وفقًا للظروف والتي تتوافر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، مع تعظيم الاستفادة للمدخلات الملحوظة ذات الصلة والحد من استخدام المدخلات غير الملحوظة.

٦٢- إن الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تقدير السعر الذي قد تتم به المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو تحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقًا لظروف السوق الحالية. ويوجد ثلاثة مناهج يتم استخدامها على نطاق واسع هي منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل. وتلخص الفقرات من "أت٥" إلى "أت١١" الأوجه الرئيسية لتلك المناهج. ويتعين على المنشأة استخدام أساليب التقييم المتسقة مع واحد أو أكثر من تلك المناهج لقياس القيمة العادلة.

٦٣- في بعض الحالات، يكون هناك أسلوب تقييم واحد مناسب (على سبيل المثال، عند تقييم أصل أو التزام باستخدام الأسعار المعلنة في سوق نشط لأصول أو التزامات مطابقة). وفي حالات أخرى، يكون هناك عدة أساليب تقييم مناسبة (على سبيل المثال، قد تكون هذه هي الحالة عند تقييم وحدة تولد النقدية). وفي حالة استخدام عدة أساليب تقييم لقياس القيمة العادلة، يجب تقييم النتائج (أي المؤشرات الخاصة بالقيمة العادلة) مع الأخذ بعين الاعتبار معقولية مجال القيم التي تم التوصل إليها من تلك النتائج. وقياس القيمة العادلة هو النقطة التي تقع ضمن ذلك المجال والتي تعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة وفقًا للظروف.

٦٤- إذا كان سعر المعاملة هو القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي وكان سيتم استخدام أسلوب تقييم يستخدم مدخلات غير ملحوظة لقياس القيمة العادلة في الفترات اللاحقة، فيجب معايرة أسلوب التقييم بحيث تكون نتيجة أسلوب التقييم عند الاعتراف الأولي مساوية لسعر المعاملة. وتضمن المعايرة أن يعكس أسلوب التقييم ظروف السوق الحالية كما أنها تساعد المنشأة في تحديد ما إذا كان هناك ضرورة لإجراء تعديل أسلوب التقييم (على سبيل المثال، قد يكون هناك صفة للأصل أو الالتزام غير مشمولة بأسلوب التقييم). ويتعين على المنشأة بعد الاعتراف الأولي وعند قياس القيمة العادلة باستخدام أسلوب أو أساليب تقييم تستخدم مدخلات غير ملحوظة، أن تضمن أن تعكس تلك الأساليب للتقييم بيانات السوق الملحوظة (على سبيل المثال، سعر الأصل أو الالتزام المماثل) في تاريخ القياس.

٦٥- يتعين تطبيق أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة بثبات. غير أنه من الملائم أن يتم تغيير في أسلوب التقييم أو كيفية تطبيقه (على سبيل المثال، تغيير في الترجيح عند استخدام أساليب متعددة للتقييم أو تغيير في التعديل الذي يتم إجراؤه على أسلوب التقييم) وذلك في حالة تغيير التعديل في القياس عن نفس القدر أو أكثر عن القيمة العادلة وفقًا للظروف. وقد تظهر هذه هي الحالة على سبيل المثال، إن وقع أي من الأحداث التالية:

(أ) تواجد أسواق جديدة.

أو (ب) توافرمعلومات جديدة.

أو (ج) عدم توافر المعلومات المستخدمة سابقًا.

أو (د) تحسن أساليب التقييم.

أو (هـ) تغير ظروف السوق.

٦٦- يتعين المحاسبة عن التغيرات الناجمة عن التغيير في أسلوب التقييم أو كيفية تطبيقه باعتبارها تغييرًا في تقديرًا محاسبيًا وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥). غير أن الإفصاحات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٥) للتغيير في التقدير المحاسبي ليست مطلوبة للتعديلات الناتجة عن التغيير في أسلوب التقييم أو كيفية تطبيقه.

مدخلات أساليب التقييم

المبادئ العامة

٦٧- **يجب أن تعظم أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة استخدام المدخلات الملحوظة ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير الملحوظة.**

٦٨- تتضمن الأمثلة على الأسواق التي فيها مدخلات ملحوظة لبعض الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، الأدوات المالية) أسواق البورصة وأسواق التجار وأسواق السماسرة وأسواق الأطراف-الأصيلة (راجع الفقرة "أت٣٤").

٦٩- يتعين على المنشأة أن تختار المدخلات التي تتفق مع خصائص الأصل أو الالتزام التي سيأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار في معاملة على الأصل أو الالتزام (راجع الفقرتين "١١" و"١٢"). وفي بعض الحالات، يتم إجراء تعديل كنتيجة لتلك الخصائص مثل العلاوة أو الخصم (على سبيل المثال، علاوة السيطرة أو خصم الحصة غير المسيطرة). ولكن ينبغي ألا يشمل قياس القيمة العادلة علاوة أو خصما غير متسق مع وحدة الحساب الواردة في معيار المحاسبة المصري الذي يتطلب أو يسمح بقياس القيمة العادلة (راجع الفقرتين "١٣" و"١٤"). ولا يسمح عند قياس القيمة العادلة بالعلاوات أو الخصومات التي تعكس الحجم باعتباره احتفاظ صفة من صفات المنشأة بالأصل أو الالتزام (تحديدًا، العامل الذي يعدل السعر المعلن للأصل أو الالتزام بسبب أن حجم التداول اليومي العادي في السوق لا يكفي لاستيعاب الكمية التي تحتفظ بها المنشأة كما هو مبين في الفقرة "٨٠") بدلاً من كونه صفة للأصل أو الالتزام (على سبيل المثال، علاوة السيطرة عند قياس القيمة العادلة للحصة المسيطرة) لا يسمح به في قياس القيمة العادلة. وفي جميع الحالات وباستثناء ماهو وارد في الفقرة "٧٩". إذا كان هناك سعر معلن في سوق نشط (أي مدخلات المستوى ١) للأصل أو الالتزام فيجب على المنشأة أن تقوم باستخدام ذلك السعر دون تعديل عند قياس القيمة العادلة.

المدخلات على أساس أسعار العرض والطلب

٧٠- في حالة وجود سعر عرض وطلب للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة (على سبيل المثال مدخلات من سوق التجار) ، فينبغي استخدام سعرًا يقع في مجال الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب bid-ask spread والذي يعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة وفقًا للظروف وذلك لقياس القيمة العادلة بصرف النظر عن المكان الذي تصنف به المدخلات ضمن تسلسل القيمة العادلة (أي المستوى١ أو٢ أو٣. راجع الفقرات من "٧٢" إلى "٩٠"). ويسمح باستخدام أسعار العرض لمراكز الأصول وأسعار الطلب لمراكز الالتزامات إلا أنه غير مطلوبًا.

٧١- لا يمنع هذا المعيار استخدام تسعير متوسط – السوق mid-market أو اتفاقيات التسعير الأخرى المستخدمة من قبل المشاركين في السوق كوسيلة عملية لقياسات القيمة العادلة تقع في مجال الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب.

تسلسل القيمة العادلة

٧٢- يحدد هذا المعيار المصري تسلسل للقيمة العادلة عن طريق تصنيف مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة ضمن ثلاث مستويات (راجع الفقرات من"٧٦" إلى "٩٠") وذلك لزيادة الثبات وقابلية المقارنة بين قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة. ويعطي تسلسل القيمة العادلة الأولوية القصوى للأسعار المعلنة (غير المعدلة) في أسواق نشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة (مدخلات المستوى ١) والأولوية الدنيا للمدخلات غير الملحوظة (مدخلات المستوى ٣).

٧٣- في بعض الحالات، يمكن تصنيف المدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام ضمن مستويات مختلفة لتسلسل القيمة العادلة. وفي تلك الحالات، يتم تصنيف قياس القيمة العادلة بأكمله في نفس مستوى تسلسل القيمة العادلة لمدخلات المستوى الأدنى الذي يعتبر مهمًا للقياس بأكمله. ويقتضي تقييم أهمية مدخلات محددة للقياس بأكمله استخدام التقدير الحكمي مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام. وعند تحديد مستوى تسلسل القيمة العادلة الذي يتم تصنيف قياس القيمة العادلة ضمنه لا يتعين الأخذ بعين الاعتبار التعديلات للوصول إلى القياسات القائمة على القيمة العادلة مثل تكاليف البيع "عند قياس القيمة العادلة ناقصًا تكاليف البيع".

٧٤- قد يؤثر توافر المدخلات ذات الصلة والموضوعية النسبية لها على عملية اختيار أساليب التقييم الملائمة (راجع الفقرة "٦١"). ولكن يرتب تسلسل القيمة العادلة أو لوية مدخلات أساليب التقييم وليس أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة. على سبيل المثال، يمكن تصنيف قياس القيمة العادلة الذي يتم صياغته باستخدام أسلوب القيمة الحالية ضمن المستوى ٢ أو ٣، وفقاً للمدخلات الهامة للقياس بالكامل ومستوى تسلسل القيمة العادلة الذي يتم تصنيف تلك المدخلات ضمنه.

٧٥- عندما تتطلب المدخلات الملحوظة تعديلا باستخدام مدخلات غير ملحوظة وكان التعديل يؤدي لقياس قيمة عادلة أعلى أو أقل بكثير، يتم تصنيف القياس الناتج ضمن المستوى ٣ لتسلسل القيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، في حال كان المشارك في السوق يأخذ بعين الاعتبار تأثير قيد مفروض على بيع الأصل عند تقييم سعر الأصل، ينبغي على المنشأة تعديل السعر المعلن لتعكس أثر ذلك القيد. وفي حال كان ذلك السعر المعلن ضمن مدخلات المستوى ٢ وكان التعديل عبارة عن مدخلات غير ملحوظة هامة للقياس بأكمله، فينبغي تصنيف القياس ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيم العادلة.

مدخلات المستوى ١

٧٦- مدخلات المستوى ١ هى الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في سوق نشط لأصول أو التزامات مطابقة تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.

٧٧- يقدم السعر المعلن في السوق النشط الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ويتعين استخدامه دون تعديل لقياس القيمة العادلة حيثما أمكن باستثناء ماهو وارد في الفقرة "٧٩".

٧٨- إن مدخلات المستوى ١ للعديد من الأصول والالتزامات المالية ممكن أن تكون متاحة في العديد من الأسواق النشطة (على سبيل المثال، في بورصات مختلفة)، وتبعًا لذلك، يتم التركيز في المستوى ١ على تحديد كل مما يلي:

(أ) السوق الأساسي للأصل أو الالتزام أو السوق الأكثر نفعًا للأصل أو الالتزام عند غياب السوق الأساسي.

و(ب) ما إذا كان بإمكان المنشأة أن تبرم معاملة للأصل أو الالتزام بسعر ذلك السوق في تاريخ القياس.

٧٩- لا ينبغى على المنشأة أن تقوم بأي تعديل لمدخلات المستوى ١ فيما عدا الحالات التالية:

(أ) عندما تمتلك المنشأة عددا كبيرا من الأصول أو الالتزامات المماثلة (ولكن غير مطابقة) (على سبيل المثال، الأوراق المالية للديون) التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وعندما يكون السعر المعلن في السوق النشط متاحًا ولكن لا يمكن الوصول إليه

بسهولة لكل من تلك الأصول والالتزامات بشكل منفرد (أي أنه سيكون من الصعب الحصول على معلومات التسعير لكل أصل أو التزام منفردًا في تاريخ القياس نظرًا إلى العدد الكبير للأصول أو الالتزامات المماثلة التي تمتلكها المنشأة). في مثل هذه الحالة، فإنه من العملى و المناسب، أن تقيس المنشأة القيمة العادلة باستخدام طريقة تسعير بديلة لا تعتمد حصريًا على الأسعار المعلنة (على سبيل المثال، تسعير المصفوفة matrix pricing) ، غير أن استخدام طريقة تسعير بديلة يؤدي إلى تصنيف قياس قيمة عادلة ضمن مستوى أقل في تسلسل القيمة العادلة.

(ب) عندما لا يمثل السعر المعلن في سوق نشط القيمة العادلة في تاريخ القياس. ويمكن أن تكون هذه هي الحالة على سبيل المثال إذا وقعت أحداث هامة (كالمعاملات في أسواق الأطراف – الأصيلة أو المتاجرة في سوق السماسرة أو إعلان إخبارى) بعد إغلاق السوق ولكن قبل تاريخ القياس. ويتعين على المنشأة وضع وتطبيق سياسة ثابتة لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياس القيمة العادلة. ولكن في حال تم تعديل السعر المعلن بالمعلومات الجديدة، فان التعديل يؤدى إلى تصنيف قياس قيمة عادلة ضمن مستوى أقل في تسلسل القيمة العادلة.

(ج) عند قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة باستخدام السعر المعلن للبند المطابق الذي يتم المتاجرة عليه على أنه أصل في سوق نشط وكان ذلك السعر يحتاج إلى تعديل تبعًا للعوامل الخاصة بالبند أو الأصل (راجع الفقرة "٣٩"). وإذا لم يكن هناك تعديل مطلوب على السعر المعلن للأصل، فينتج عن ذلك قيمة عادلة تصنف ضمن المستوى ١ من تسلسل القيمة العادلة. ولكن أي تعديل للسعر المعلن للأصل سينتج عنه تصنيف قياس قيمة عادلة ضمن مستوى أقل في تسلسل القيمة العادلة.

٨٠- إذا كانت المنشأة تمتلك مركزًا في أصل أو التزام منفرد (بما في ذلك مركز يتضمن عددًا كبيرًا من الأصول أو الالتزامات المطابقة، مثل امتلاك أدوات مالية) وكان الأصل أو الالتزام متداولاً في سوق نشط، فينبغي قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام ضمن المستوى ١ باعتبارها ناتج ضرب السعر المعلن لوحدة الأصل أو الالتزام في الكمية التي تحتفظ بها المنشأة. وهذه هي الحالة حتى لوكان حجم التداول اليومى الطبيعي للسوق غير كاف لاستيعاب الكمية المحتفظ بها وكان تقديم طلبات بيع المركز في معاملة واحدة قد يؤثر على السعر المعلن.

مدخلات المستوى ٢

٨١- تتمثل مدخلات المستوى ٢ في كافة المدخلات بخلاف أسعار معلن عنها ضمن المستوى ١ وتكون هذه المدخلات ملحوظة للأصل أو الالتزام بشكل مباشر أو غير مباشر.

٨٢- إذا كان للأصل أو الالتزام مدة محددة (تعاقدية) ينبغي بالضرورة أن تكون مدخلات المستوى ٢ ملحوظة طوال مدة الأصل أو الالتزام. وتتضمن مدخلات المستوى ٢ ما يلي:

(أ) الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في أسواق نشطة.

(ب) الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المطابقة أو المماثلة في أسواق غير نشطة.

(ج) المدخلات الملحوظة للأصل أو الالتزام عدا الأسعار المعلنة، على سبيل المثال:

(١) أسعار الفائدة ومنحنيات العوائد yield curves الملحوظة التي يتم الإعلان عنها بصورة دورية شائعة.

و (٢) التذبذبات الضمنية implied volatilities،

و (٣) الهوامش الائتمانية credit spreads،

(د) المدخلات التي يتم معايرتها في السوق market-corroborated.

٨٣- ستختلف تعديلات ومدخلات المستوى ٢ بناء على العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام. وتتضمن تلك العوامل ما يلي:

(أ) حالة الأصل أو موقعه.

و(ب) مدى ارتباط المدخلات بالبنود القابلة للمقارنة مع الأصل أو الالتزام (بما في ذلك العوامل المبينة في الفقرة "٣٩").

و(ج) حجم أو مستوى النشاط في الأسواق الذي تتم ملاحظة المدخلات بها.

٨٤- إن إجراء تعديل على أحد مدخلات المستوى ٢ الذي يعد هامًا للقياس بأكمله قد ينتج عنه تصنيف قياس قيمة عادلة ضمن المستوى ٣ لتسلسل القيمة العادلة وذلك إذا كان التعديل يستخدم مدخلات هامه غير ملحوظة.

٨٥- توضح الفقرة "أت٣٥" استخدام مدخلات المستوى ٢ لأصول والتزامات معينة.

مدخلات المستوى ٣

٨٦- مدخلات المستوى ٣ هي المدخلات غير الملحوظة للأصل أو الالتزام.

٨٧- يتم استخدام المدخلات غير الملحوظة لقياس القيمة العادلة في حالة عدم توافر مدخلات ملحوظة ذات علاقة بحيث يتم الأخذ في الاعتبار المواقف التي يكون فيها نشاط السوق ضئيل، إن وجد نشاط بالمرة، للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس. ولكن يبقى هدف قياس القيمة العادلة كما هو، أي سعر البيع في تاريخ القياس من وجهة نظر المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام. لذلك، يتعين أن تعكس المدخلات غير الملحوظة الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات حول الخطر.

٨٨- تتضمن الافتراضات حول الخطر كل من الخطر المتأصل في أسلوب تقييم معين يتم استخدمه لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج تسعير) والخطر المتأصل في مدخلات أسلوب التقييم. ولا يعد القياس الذي لا يتضمن تعديلاً للخطر قياسًا للقيمة العادلة إذا كان المشاركون في السوق يقومون بإجراء تعديلاً للخطر عند تسعير الأصل أو الالتزام. فعلى سبيل المثال، قد يكون إجراء تعديل للخطر ضروريًا عندما يكون هناك عدم تأكد جوهري بخصوص القياس (على سبيل المثال، عندما حدوث انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط مقارنة مع نشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام أو لأصول أو التزامات مماثلة، ورأت المنشأة أن سعر المعاملة أو السعر المعلن لا يمثل القيمة العادلة كما هو مبين في الفقرات من "أت٣٧" إلى "أت٤٧").

٨٩- يتعين على المنشأة تطوير المدخلات غير الملحوظة باستخدام أفضل معلومات متوفرة وفقًا للظروف والتي قد تتضمن البيانات الخاصة بالمنشأة. وعند تطوير المدخلات غير الملحوظة، يمكن أن تبدأ المنشأة ببياناتها الخاصة ولكن يتعين عليها تعديل تلك البيانات في حالة وجود معلومات متوفرة بشكل معقول تبين أن المشاركين الآخرين في السوق يستخدمون بيانات مختلفة أو أن هناك شيئًا خاصًا بالمنشأة غير متاح للمشاركين الآخرين في السوق (على سبيل المثال، تميز خاص بالمنشأة). ولا تحتاج المنشأة إلى بذل جهود مستفيضة للحصول على معلومات متعلقة بافتراضات المشاركين في السوق. ولكن يتعين على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار كافة المعلومات المتعلقة بافتراضات المشارك في السوق والتي تتوفر بشكل معقول. والمدخلات غير الملحوظة التي تم تطويرها بالطريقة المبينة أعلاه تعتبر افتراضات المشاركين في السوق وبالتالي فهى تلبي هدف قياس القيمة العادلة.

٩٠- توضح فقرة "أت٣٦" استخدام مدخلات المستوى ٣ لأصول والتزامات محددة.

الإفصاح

٩١- يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم البندين التاليين:

(أ) أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة للوصول إلى قياسات القيمة العادلة بالنسبة للأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في قائمة المركز المالي بعد الاعتراف الأولي.

(ب) أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة باستخدام مدخلات غير ملحوظة هامة (المستوى ٣).

٩٢- لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة "٩١"، يتعين على المنشأة أن تأخذ كل ما يلي في الاعتبار:

(أ) مستوى التفاصيل اللازمة لتلبية متطلبات الإفصاح.

و (ب) مقدار التركيز على المتطلبات المختلفة.

و (ج) مقدار التجميع أو التحليل الذي ينبغي القيام به.

و (د) ما إذا كان مستخدمو البيانات المالية يحتاجون إلى معلومات إضافية لتقييم المعلومات الكمية التي تم الإفصاح عنها.

إذا لم تكن الإفصاحات المقدمة وفقاً لهذا المعيار ومعايير المحاسبة المصرية الأخرى كافية لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة "٩١"، فينبغي على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الإضافية اللازمة لتلبية تلك الأهداف.

٩٣- لتلبية الأهداف الواردة في الفقرة "٩١"، يتعين على المنشأة أن تقوم بالإفصاح في قائمة المركز المالي بعد الاعتراف الأولي عن المعلومات المذكورة أدناه كحد الأدنى، لكل فئة من الأصول والالتزامات (راجع الفقرة "٩٤" للحصول على معلومات حول تحديد الفئات الملائمة من الأصول والالتزامات) التي يتم قياسها بالقيمة العادلة (بما في ذلك القياسات على أساس القيمة العادلة في نطاق هذا المعيار).

(أ) قياس القيمة العادلة في نهاية فترة القوائم المالية بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة وأسباب القياس بالنسبة لقياسات القيمة العادلة غير المتكررة. وقياسات القيمة العادلة المتكررة للأصول أو الالتزامات هي تلك التي تتطلبها معايير المحاسبة المصرية الأخرى أو تسمح بها في قائمة المركز المالي في نهاية كل فترة مالية.

وقياسات القيمة العادلة غير المتكررة للأصول أو الالتزامات هي تلك التي تقتضيها معايير المحاسبة المصرية الأخرى أو تسمح بها في قائمة المركز المالي في ظروف معينة (على سبيل المثال، عندما تقيس منشأة الأصل المحتفظ به بغرض البيع بالقيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع (وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة") لان القيمة العادلة للأصل مطروحًا منها تكاليف البيع أقل من قيمته الدفترية).

(ب) مستوى تسلسل القيمة العادلة الذي يتم تصنيف قياسات القيمة العادلة بأكملها ضمنه (المستوى ١ و ٢ و ٣) بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة.

(ج) مبالغ أي تحويلات بين المستوى ١ والمستوى ٢ من تسلسل القيمة العادلة وأسباب تلك التحويلات وسياسة المنشأة في تحديد الحالات التي تعتقد فيها بحدوث التحويلات بين المستويات (راجع الفقرة "٩٥") بالنسبة للأصول والالتزامات المحتفظ بها في نهاية الفترة المالية والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر. ويتعين الإفصاح عن التحويلات إلى داخل كل مستوى ومناقشتها بشكل منفصل عن التحويلات خارج كل مستوى.

(د) وصف لأسلوب أو أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة في قياس القيمة العادلة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة المصنفة في المستوى ٢ والمستوى ٣ لتسلسل القيمة العادلة. وفي حالة حدوث تغيير في أسلوب التقييم (على سبيل المثال، التغيير من منهج السوق إلى منهج الدخل أو استخدام أسلوب تقييم إضافي)، يتعين على المنشأة الإفصاح عن ذلك التغيير والسبب أو الأسباب وراء القيام به. ويتعين على المنشأة أن تقدم معلومات كمية فيم يتعلق بالمدخلات غير الملحوظة الهامة المستخدمة في قياس القيمة العادلة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المصنفة في المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة. ولا يتعين على المنشأة أن تضع معلومات كمية بغرض الالتزام بمتطلب الإفصاح إذا لم تكن المنشأة قد صنعت مدخلات كمية غير ملحوظة عند قياس القيمة العادلة (على سبيل المثال، عندما تستخدم المنشأة أسعار من معاملات سابقة أو معلومات تسعير طرف ثالث دون تعديل). ولكن عند تقديم هذا الإفصاح لا تستطيع المنشأة أن تتجاهل المدخلات الكمية غير الملحوظة الهامة لقياس القيمة العادلة والمتوفرة بشكل معقول للمنشأة.

(هـ) تحليل الحركة بين الأرصدة الافتتاحية والختامية بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة والمصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغييرات خلال الفترة المنسوبة إلى ما يلي:

(١) إجمالي المكاسب أو الخسائر للفترة المعترف بها في الربح أو الخسارة والبند أو البنود في الربح أو الخسارة التي تم الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر ضمنها.

(٢) إجمالي المكاسب أو الخسائر للفترة المعترف بها في الدخل الشامل الآخر والبند أو البنود في الدخل الشامل الآخر التي تم الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر ضمنها.

(٣) المشتريات والمبيعات والإصدارات والتسويات (يتم الإفصاح لكل منها بشكل منفصل).

(٤) مبالغ أي تحويلات داخل أو خارج المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة وأسباب تلك التحويلات وسياسة المنشأة في تحديد الحالات التي تعتقد فيها بحدوث التحويلات بين المستويات (راجع الفقرة "٩٥"). ويتعين الإفصاح عن التحويلات إلى المستوى ٣ ومناقشتها بشكل منفصل عن التحويلات خارج المستوى ٣.

(و) بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة والمصنفة بين المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة، مبلغ إجمالي المكاسب أو الخسائر للفترة المحددة في " (هـ) (١) " والمتضمنة في الأرباح أو الخسائر المنسوبة إلى التغيير في المكاسب أو الخسائر غير المحققة المرتبطة بالأصول والالتزامات المحتفظ بها في نهاية الفترة المالية والبند أو البنود في الأرباح أو الخسائر التي تم الاعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر غير المحققة ضمنها.

(ز) وصف لعمليات التقييم المستخدمة من قبل المنشأة بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة المصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة، (بما في ذلك مثلاً كيفية تحديد المنشأة لسياساتها وإجراءاتها وتحليلها للتغييرات في قياسات القيمة العادلة من فترة لأخرى).

(ح) بالنسبة لقياس القيمة العادلة المتكررة والمصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة:

(١) بالنسبة لجميع مثل تلك القياسات، وصف تفصيلي لحساسية قياس القيمة العادلة للتغييرات في المدخلات غير الملحوظة إذا كان التغيير في تلك المدخلات إلى مبلغ مختلف يؤدي إلى قياس أعلى أو أقل بكثير للقيمة العادلة. وإذا كان هناك علاقات متداخلة بين تلك المدخلات والمدخلات غير الملحوظة الأخرى المستخدمة في قياس القيمة العادلة، يتعين على المنشأة أن تقدم وصفاً لتلك العلاقات المتداخلة وكيف تعظم أو تخفف تلك العلاقات المتداخلة أثر التغيرات في المدخلات غير الملحوظة على قياس القيمة العادلة. وللقيام بهذا الإفصاح، يجب أن يتضمن الوصف التفصيلي للحساسية تجاه التغيرات في المدخلات غير الملحوظة تلك المدخلات غير الملحوظة التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للنقطة (د) كحد الأدنى.

(٢) بالنسبة للأصول والالتزامات المالية، إذا كان تغيير واحد أو أكثر من المدخلات غير الملحوظة ليعكس البدائل الممكنة المعقولة للافتراضات سيغير من القيمة العادلة بشكل كبير، فينبغي على المنشأة أن توضح تلك الحقيقة وأن تقوم بالإفصاح عن تلك التغييرات. (ويتعين على المنشأة أن تفصح عن كيفية حساب أثر التغيير الذي تم بغرض عكس بديل ممكن معقول للافتراض). ولذلك الغرض، يتم تقدير الأهمية في ضوء الربح أو الخسارة، وإجمالي الأصول أو إجمالي الالتزامات، أو إجمالي حقوق الملكية إذا كان يتم الاعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في الدخل الشامل الآخر.

(ط) بالنسبة لقياس القيمة العادلة المتكررة وغير المتكررة، إذا كان الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالي يختلف عن استخدامه الحالي، فيتعين على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب استخدام الأصل غير المالي بطريقة مختلفة عن الاستخدام الأفضل والأحسن.

٩٤- يتعين على المنشأة أن تحدد الفئات الملائمة من الأصول والالتزامات على أساس:

(أ) طبيعة وخصائص ومخاطر الأصل أو الالتزام.

و (ب) مستوى تسلسل القيمة العادلة الذي تم تصنيف قياس القيمة العادلة ضمنه.

قد يكون من الضروري كبر عدد الفئات بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة لان تلك القياسات لها درجة أكبر من عدم التأكد وعدم الموضوعية. ويقتضي تحديد فئات الأصول والالتزامات الملائمة التي ينبغي تقديم إفصاحات عنها بشأن قياسات القيمة العادلة ممارسة الحكم المهنى الشخصى. ويتم تحديد فئات الأصول والالتزامات بتجزئة أكبر في العادة من البنود المعروضة في قائمة المركز المالي. ولكن يجب على المنشأة أن تقدم معلومات كافية تسمح بالمطابقة مع البنود المعروضة في قائمة المركز المالي. وعندما يحدد معيار محاسبة مصري آخر فئة الأصل أو الالتزام، قد تستخدم المنشأة تلك الفئة في تقديم الإفصاحات المطلوبة في هذا المعيار عندما تلبى تلك الفئة متطلبات هذه الفقرة.

٩٥- يتعين على المنشأة أن تفصح وتتابع سياستها في تحديد الحالات التي تعتقد فيها بحدوث التحويلات بين مستويات تسلسل القيمة العادلة وفقاً للفقرة "٩٣ (ج) و (هـ) (٤) ". وينبغي أن تكون السياسة واحدة فيما يتعلق بتوقيت الاعتراف بالتحويلات إلى المستويات وخارج المستويات. وتتضمن أمثلة سياسات تحديد توقيت التحويلات ما يلي:

(أ) تاريخ الحدث أو التغيير في الظروف الذي تسببت في التحويل.

(ب) بداية الفترة المالية.

(ج) نهاية الفترة المالية.

٩٦- إذا اتخذت المنشأة قرار باستخدام الاستثناء الوارد في الفقرة "٤٨" في سياستها المحاسبية، فعليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

٩٧- لكل فئة من الأصول والالتزامات التي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي ولكن يتم الإفصاح عن قيمتها العادلة، يجب على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها الفقرة "٩٣ (ب) و (د) و (ط) " لكن لا يتعين على المنشأة أن تقدم الإفصاحات الكمية حول المدخلات غير الملحوظة الهامة المستخدمة في قياسات القيمة العادلة المصنفة في المستوى ٣ من تسلسل القيمة العادلة المطلوبة بموجب الفقرة "٩٣ (د)" وبالنسبة لتلك الأصول والالتزامات، لا تحتاج المنشأة لتقديم الإفصاحات الأخرى المطلوبة فى هذا المعيار.

٩٨- بالنسبة للالتزام غير القابل للفصل الذي تم قياسه بالقيمة العادلة وإصداره بتحسين ضمان طرف ثالث، يتعين على الجهة المصدرة أن تفصح عن وجود تحسين ائتمان وما إذا كان قد انعكس في قياس القيمة العادلة.

٩٩- يتعين على المنشأة عرض الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب هذا المعيار في شكل جداول ما لم يكن هناك تنسيق آخر أكثر ملائمة.

ملحق

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الملحق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) ويعتبر جزءًا لا يتجزأ منه ويشرح تطبيق الفقرات من "١" إلى "٩٩" وله نفس مرجعية الأجزاء الأخرى من المعيار.

أ ت ١ – يمكن أن تختلف الأحكام المهنية الشخصية المطبقة في مواقف التقييم المختلفة. ويبين هذا الملحق الأحكام التي من الممكن تطبيقها عندما تقيس المنشأة القيمة العادلة في مواقف تقييم مختلفة.

منهج قياس القيمة العادلة

أ ت ٢ – الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي سيتم به بيع أصل أو تحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقًا لشروط السوق الحالية. ويقتضي قياس القيمة العادلة من المنشأة أن تحدد ما يلي:

(أ) الأصل أو الالتزام المحدد الذي يمثل موضوع القياس (بشكل يتفق مع وحدته الحسابية).

(ب) أساس التقييم الملائم للقياس للأصول غير المالية (بشكل يتفق مع الاستخدام الأفضل والأنسب للأصل).

(ج) السوق الأساسي (أو السوق الأكثر إيجابية) للأصل أو الالتزام.

(د) أسلوب (أساليب) التقييم الملائمة للقياس مع الأخذ بعين الاعتبار توافر البيانات التي سيتم وفقًا لها صنع المدخلات التي تمثل الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام ومستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم تصنيف المدخلات ضمنه.

أساس تقييم الأصول غير المالية (الفقرات من "٣١" إلى "٣٣")

أ ت ٣ – عند قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي المستخدم إلى جانب أصول أخرى كمجموعة (حسبما هي مجهزة أو معدة للاستخدام) أو مع أصول والتزامات أخرى (مثل مؤسسة الأعمال)، فان أثر أساس التقييم يعتمد على الظروف الموجودة، فعلى سبيل المثال:

(أ) قد تكون القيمة العادلة للأصل هي نفسها سواء كان الأصل مستخدمًا على أساس مستقل أو مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى. وقد تكون هذه هي

الحالة إذا كان الأصل عبارة عن مؤسسة أعمال سيستمر المشاركون في السوق بتشغيلها. وفي هذه الحالة، ستتضمن المعاملة تقييم مؤسسة الأعمال بأكملها. وسينجم عن استخدام الأصول كمجموعة في مؤسسات الأعمال المستمرة ميزات يمكن أن تكون متوفرة للمشاركين في السوق (أي ميزات المشاركين في السوق التي يتعين أن تؤثر على القيمة العادلة للأصل إما على أساس مستقل أو إلى جانب أصول أخرى أو مجموعة أصول والتزامات أخرى).

(ب) قد يتم ضم عنصر استخدام الأصل إلى جانب أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى في قياس القيمة العادلة من خلال إجراء تعديلات على قيمة الأصل المستخدم على أساس مستقل. وقد تكون هذه هي الحالة إذا كان الأصل عبارة عن آلة وقياس القيمة العادلة يتم تحديده باستخدام سعر ملحوظ لآلة مماثلة (غير مجهزة أو معدة للاستخدام) بعد تعديله بتكاليف النقل والتركيب حيث يتم قياس القيمة العادلة للظرف والموقع الحاليين للآلة (حسبما هي مجهزة أو معدة الاستخدام).

(ج) قد يتم ضم عنصر استخدام الأصل إلى جانب أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى في قياس القيمة العادلة من خلال الافتراضات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل من قبل المشاركين في السوق، على سبيل المثال، إذا كان الأصل مخزون تحت التشغيل له خصائص فريدة وسيقوم المشاركين في السوق بتحويله إلى بضائع جاهزة، ستفترض عند قياس القيمة العادلة للأصل أن المشاركين في السوق اشتروا أو سيشترون أي آلة متخصصة ضرورية لتحويل المخزون إلى بضاعة جاهزة.

(د) قد يتم ضم عنصر استخدام الأصل إلى جانب أصول أخرى أو أصول والتزامات أخرى في أسلوب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل. قد تطبق هذه الحالة عند استخدام طريقة الأرباح الفائضة لعدد من الفترات multi-period excess earnings لقياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس لأن تلك الأساليب للتقييم تحديدًا تأخذ بعين الاعتبار مساهمة أي أصول تكميلية والالتزامات المرتبطة بها في المجموعة التي سيستخدم الأصل غير الملموس فيها.

(هـ) وفي حالات محدودة – عندما تستخدم المنشأة أصل ضمن مجموعة أصول – يمكن للمنشأة قياس الأصل بالمبلغ الذي يقارب قيمته العادلة عند توزيع القيمة العادلة لمجموعة الأصول على الأصول الفردية المكونة للمجموعة. وقد تنطبق هذه الحالة إن كان التقييم يتعلق بملكية عقارية وكانت القيمة العادلة للعقار الذي تم تحسينه (أي مجموعة الأصل) موزعة على مكونات أصولها (مثل الأرض والتحسينات).

القيمة العادلة عند الاعتراف الأولى (الفقرات من "٥٧" إلى "٦٠")

أ ت ٤ – يتعين على المنشأة عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تعادل سعر المعاملة أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل الخاصة بالمعاملة وبالأصل أو الالتزام. على سبيل المثال، لا يمثل سعر المعاملة القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عند الاعتراف الأولي فى أي من الحالات التالية:

(أ) كانت المعاملة تتم بين أطراف ذات علاقة، رغم وجود إمكانية لاستخدام السعر في معاملة الطرف ذي العلاقة كمدخلات في قياس القيمة العادلة في حال كانت المنشأة تمتلك دليلاً على أن المعاملة تمت بشروط السوق.

(ب) كانت المعاملة تتم تحت ضغط أو في حال كان البائع مجبرًا على تقبل السعر في المعاملة. على سبيل المثال، قد تطبق هذه الحالة إذا كان البائع يواجه ضائقة مالية.

(ج) كانت وحدة الحساب الممثلة من خلال سعر المعاملة مختلفة عن وحدة الحساب للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة. على سبيل المثال، قد تطبق هذه الحالة إن كان الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة واحدا من العناصر المختلفة في المعاملة (على سبيل المثال، في اندماج الأعمال) أو إن كانت المعاملة تتضمن حقوق وامتيازات غير معلنة ويتم قياسها بشكل منفصل وفقًا لمعيار محاسبة مصري أخر أو إن كان سعر المعاملة يتضمن تكاليف المعاملة.

(د) كان السوق الذي تتم فيه المعاملة مختلفاً عن السوق الأساسي (أو السوق الأكثر إيجابية). على سبيل المثال، قد تكون تلك الأسواق مختلفة إذا كانت المنشأة تاجر يبرم معاملات مع عملاء في سوق التجزئة إلا أن السوق الأساسي (أو السوق الأكثر إيجابية) لمعاملة الخروج تتم مع تجار آخرين في سوق الوسطاء.

أساليب التقييم (الفقرات من "٦١" إلى "٦٦")

منهج السوق

أ ت ٥ – يستخدم منهج السوق الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناجمة عن معاملات بالسوق تتضمن أصول أو التزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات، وتكون مطابقة أو قابلة للمقارنة (أي مماثلة) مثل مشروع تجاري.

أ ت ٦ – على سبيل المثال، عادة تستخدم أساليب التقييم المتفقة مع منهج السوق مضاعفات السوق market multiples المشتقة من مجموعات قابلة للمقارنة. وقد تقع المضاعفات ضمن نطاقات بها أكثر من مضاعف لكل مجموعة قابلة للمقارنة. ويقتضي اختيار المضاعف الملائم من ضمن النطاق استخدام الحكم الشخصي مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الكمية والنوعية الخاصة بالقياس.

أ ت ٧ – تتضمن أساليب التقييم المتسقة مع منهج السوق تسعير المصفوفة matrix pricing. ويعتبر تسعير المصفوفة أسلوب رياضي مستخدم بشكل أساسي لتقييم بعض أنواع الأدوات المالية مثل الأوراق المالية للديون دون الاعتماد حصريا على الأسعار المعلنة للأوراق المالية المحددة وإنما بالاعتماد على علاقة الأوراق المالية بالأوراق المالية المسعرة الأخرى المتخذة كأساس قياسي.

منهج التكلفة

أ ت ٨ – يعكس منهج التكلفة المبلغ الذي يتم طلبه حاليًا لاستبدال الطاقة الإنتاجية للأصل (والتي يشار إليها في العادة بتكلفة الاستبدال الحالية current replacement cost).

أ ت ٩ – يستند السعر الذي يتم الحصول عليه مقابل بيع الأصل من وجهة نظر المشارك في السوق كبائع على التكلفة التي يتحملها المشارك في السوق كمشترى من تملك أو بناء أصل بديل له منفعة مماثلة، بعد تعديله للتقادم ذلك لأن المشارك في السوق كمشترى لن يدفع في الأصل أكثر من المبلغ الذي يستبدل به الطاقة الإنتاجية للأصل. ويتضمن التقادم تدهور الحالة المادية والتقادم الوظيفي (التكنولوجي) والتقادم الاقتصادي (الخارجي) ، ويعد التقادم أشمل من الإهلاك لأغراض إعداد القوائم المالية (توزيع التكلفة التاريخية) أو لأغراض الضرائب (باستخدام أعمار إنتاجية محددة). وفي الكثير من الحالات، يتم استخدام طريقة تكلفة الاستبدال الحالية لقياس القيمة العادلة للأصول الملموسة المستخدمة إلى جانب أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى.

منهج الدخل

أ ت ١٠ – طبقًا لمنهج الدخل يتم تحويل المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو الدخل والمصروفات) إلى مبلغ حالي وحيد (أي مخصوم). وعندما يتم استخدام منهج الدخل، يعكس قياس القيمة العادلة توقعات السوق الحالية حول المبالغ المستقبلية.

أ ت ١١ – تتضمن أساليب التقييم هذه، على سبيل المثال، ما يلي:

(أ) أساليب القيمة الحالية (راجع الفقرات (من "أت١٢ إلى "أت٣٠").

و (ب) نموذج تسعير الخيارات، مثل نموذج بلاك – شولز – ميرتون Black-Scholes-Merton أو النموذج ذي الحدين binomial model (أي نموذج لاتيس lattice)، الذي يدمج أساليب القيمة الحالية ويعكس كل من قيمة الزمن والقيمة الحقيقية intrinsic value للخيار.

و (ج) نموذج الأرباح الزائدة لعدد من الفترات والتي يتم استخدامها لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

أساليب القيمة الحالية

أ ت ١٢ – توضح الفقرات من "أت١٣" إلى "أت٣٠" استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة. وتركز تلك الفقرات على أسلوب تعديل معدل الخصم وأسلوب التدفق النقدي المتوقع (القيمة الحالية المتوقعة). ولا تفرض تلك الفقرات استخدام أسلوب قيمة حالية واحد تحديدًا أو تقيد استخدام أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة على الأساليب التي تم مناقشتها. ويعتمد أسلوب القيمة الحالية المستخدم لقياس القيمة العادلة على الحقائق والظروف الخاصة بالأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه (على سبيل المثال، إذا كان بالإمكان ملاحظة الأسعار للأصول القابلة للمقارنة في السوق) وتوافر البيانات الكافية.

عناصر قياس القيمة الحالية

أ ت ١٣ – تعتبر القيمة الحالية (أي تطبيق منهج الدخل) أداة مستخدمة لربط المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو القيم) بمبلغ حالي باستخدام معدل خصم. ويجمع قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام أسلوب القيمة الحالية كل من العناصر المذكورة أدناه من وجهة نظر المشاركين في السوق في تاريخ القياس:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه.

(ب) التوقعات حول الاختلافات الممكنة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية بما يمثل عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية.

(ج) القيمة الزمنية للنقود التي يتم التعبير عنها بالمعدل المفروض على الأصول ذات الطبيعة النقدية الخالية من المخاطر والتي لها تواريخ استحقاق أو فترات زمنية تتفق مع الفترة المغطاة بالتدفقات النقدية والتي لا يوجد بها خطر عدم التأكد في التوقيت أو خطر التخلف عن السداد للمالك (أي معدل فائدة خالى من المخاطر risk-free interest rate).

(د) سعر مقابل تحمل خطر عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية (أي علاوة الخطر risk premium).

(هـ) العوامل الأخرى التي قد يأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار في تلك الأحوال.

(و) فيما يخص الالتزامات، مخاطر عدم الآداء المرتبط بالالتزام، بما في ذلك مخاطر الائتمان الذاتية للمنشأة (الطرف الملتزم).

المبادئ العامة

أ ت ١٤ – تختلف أساليب القيمة الحالية في الطريقة التي تستخدم بها العناصر الواردة في الفقرة "أت١٣". ولكن كافة المبادئ العامة المذكورة أدناه تحكم تطبيق أي أسلوب قيمة حالية مستخدم لقياس القيمة العادلة:

(أ) يتعين أن تعكس التدفقات النقدية ومعدلات الخصم الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

(ب) يتعين أن تأخذ التدفقات النقدية ومعدلات الخصم في الحسبان فقط العوامل المنسوبة للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه.

(ج) لتجنب الازدواجية أو إهمال أثار عوامل المخاطر، يتعين أن تعكس معدلات الخصم افتراضات متفقة مع تلك المتأصلة في التدفقات النقدية. على سبيل المثال، يتعين أن تكون التدفقات النقدية التي تتضمن أثر التضخم مخصومة بمعدلات الفائدة الخالية من المخاطر متضمنة أثر التضخم.

(هـ) يتعين أن تتفق معدلات الخصم مع العوامل الاقتصادية الضمنية للعملة التي يتم إعداد التدفقات النقدية بها.

خطر عدم التأكد

أ ت ١٥ – تتم عملية قياس القيمة العادلة باستخدام أساليب القيمة الحالية في ظل أو ضاع من عدم التأكد لأن التدفقات النقدية المستخدمة تكون مقدرة وليست قيم معروفة. وتكون كلا من قيمة التدفقات النقدية وتوقيتها غير مؤكدة في الكثير من الحالات. وحتى القيم الثابتة تعاقديًا مثل المدفوعات على قرض معرضة لعدم التأكد في حال كان هناك خطر تخلف عن السداد.

أ ت ١٦ – يبحث المشاركون في السوق بشكل عام عن تعويض (أي علاوة مخاطر risk premium) لتحمل عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام. ويتعين أن يتضمن قياس القيمة العادلة علاوة مخاطر لتعكس القيمة التي يطلبها المشاركون في السوق كتعويض عن عدم التأكد المتأصل في التدفقات النقدية، وإلا لن يعكس القياس القيمة العادلة بصورة حقيقية. وقد يكون تحديد علاوة المخاطر الملائمة صعبًا في بعض الحالات. ولكن درجة الصعوبة وحدها ليست سبب كافي لاستبعاد علاوة المخاطر.

أ ت ١٧ – تختلف أساليب القيمة الحالية في كيفية تعديلها بالخطر وبنوع التدفقات النقدية التي تستخدمها. على سبيل المثال:

(أ) يستخدم أسلوب تعديل معدل الخصم (راجع الفقرات (من "أت١٨" إلى "أت٢٢") معدل خصم معدل بالخطر، وتدفقات نقدية تعاقدية أو متفقًا عليها أو الأرجح حدوثهًا.

(ب)تستخدم الطريقة (١) من أساليب تقييم القيمة الحالية المتوقعة (راجع الفقرة "أت٢٥") التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بالخطر ومعدل خإلى من المخاطر.

(ج) تستخدم الطريقة (٢) من أساليب تقييم القيمة الحالية المتوقعة (راجع الفقرة "أت٢٦") التدفقات النقدية المتوقعة غير المعدلة لأي مخاطر ومعدل خصم معدل ليشمل علاوة مخاطر التي يطلبها المشاركون في السوق. ويختلف ذلك المعدل عن هذا المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم.

أسلوب تعديل معدل الخصم

أ ت ١٨ – يستخدم أسلوب تعديل معدل الخصم مجموعة واحدة من التدفقات النقدية من مجموعات المبالغ المتوقعة الممكنة بغض النظر عما إذا كانت تدفقات نقدية تعاقدية أو متفق عليها (كما الحال مع السندات) أو التدفقات النقدية الأرجح حدوثًا. وفي جميع الحالات، تكون تلك التدفقات النقدية مشروطة بوقوع أحداث محددة (على سبيل

المثال، تكون التدفقات النقدية التعاقدية أو المتفق عليها لسند مشروطة بحدوث عدم التخلف عن السداد من قبل المدين). ويتم استخراج سعر الخصم المستخدم في أسلوب تعديل معدل الخصم من معدلات العائد الملحوظة للأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة المتداولة في السوق. وتبعًا لذلك، يتم خصم التدفقات النقدية التعاقدية أو المتفق عليها أو الأرجح حدوثًا بمعدل السوق الملحوظ أو المقدر لهذه التدفقات النقدية المشروطة (أي معدل العائد السوقي).

أ ت ١٩ – يقتضي أسلوب تعديل معدل الخصم تحليل بيانات السوق للأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة. ويتم عمل مقارنة من خلال الأخذ بعين الاعتبار طبيعة التدفقات النقدية (على سبيل المثال، ما إذا كانت التدفقات النقدية تعاقدية أو غير تعاقدية ويرجح استجابتها على نحو مماثل للتغيرات في الظروف الاقتصادية)، إلى جانب عوامل أخرى (على سبيل المثال، درجة الملاءة والضمان والمدة والشروط المقيِدة والسيولة). وبدلاً من ذلك، عندما يكون الأصل أو الالتزام المفرد القابل للمقارنة يعكس المخاطر المتأصلة في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام الذي تتم قياسه بعدالة، يمكن استخراج سعر الخصم باستخدام بيانات لأصول أو التزامات عديدة قابلة للمقارنة بالتزامن مع منحنى العائد الخالي من المخاطر (أي استخدام منهج "التراكم" build-up).

أ ت ٢٠ – وبغرض توضيح منهج التراكم، افترض أن الأصل (أ) يمثل حق تعاقدي للحصول على ٨٠٠ جنيه في عام واحد (أي لا يوجد عدم تأكد بخصوص التوقيت). ويوجد هناك سوق لأصول قابلة للمقارنة والمعلومات عن تلك الأصول بما في ذلك معلومات السعر متوفرة. هذا وتشمل الأصول القابلة للمقارنة كل مما يلي:

(أ) الأصل (ب) هو حق تعاقدي للحصول على ١,٢٠٠ جنيه د في السنة الواحدة ويبلغ سعر السوق له ١,٠٨٣ جنيه. وتبعًا لذلك، يبلغ معدل العائد السنوي الضمني (أي سعر العائد السوقي لسنة واحدة) ما قيمته ١٠,٨% [(١,٢٠٠ جنبه / ١,٠٨٣ جنيه) –١].

(ب) الأصل (ج) هو حق تعاقدي للحصول على ٧٠٠ جنيه في عامين ويبلغ سعر السوق له ٥٦٦ جنيه نقد. وتبعًا لذلك، يبلغ المعدل العائد السنوي الضمني (أي سعر العائد السوقي لسنتين) ما قيمته ١١,٢%] (٧٠٠ جنبه /٥٦٦ جنبه)^٠,٥^ – ١].

(ج) تعتبر كافة الأصول الثلاثة قابلة للمقارنة فيما يخص الخطر (أي توزيع السداد والائتمان الممكن).

أ ت ٢١ – على أساس توقيت المدفوعات التعاقدية التي سيتم الحصول عليها للأصل (أ) فيما يتعلق بالتوقيت للأصل (ب) والأصل (ج) (سنة واحدة للأصل (ب) مقابل سنتين للأصل (ج))، يعتبر الأصل (ب) أكثر قابلية للمقارنة بالأصل (أ). باستخدام المدفوعات التعاقدية التي سيتم الحصول عليها للأصل (أ) (٨٠٠ جنيه نقد) ومعدل السوق لسنة واحدة الخاص بالأصل (ب) (١٠,٨%)، تكون القيمة العادلة للأصل (أ) ٧٢٢ جنيه (٨٠٠ جنيه / ١,١٠٨). بدلاً عن ذلك، في غياب معلومات سوق متاحة للأصل (ب)، يمكن اشتقاق معدل السوق لسنة واحدة من الأصل (ج) باستخدام منهج التراكم. في هذه الحالة، يمكن تعديل معدل السوق لسنتين الخاص بالأصل (ج) (١١,٢%) ليصبح معدل سوق لسنة واحدة باستخدام الهيكل المستحق لمنحنى العائد الخالي من المخاطر. قد يكون مطلوبًا معلومات إضافية ومحللين لتحديد ما إذا كانت علاوتي الخطر لسنة واحدة وسنتين متماثلتين. وإذا تم تحديد أن علاوتي الخطر لسنة واحدة وسنتين غير متماثلتين، يتم تعديل معدل السوق لسنتين مرة إضافية بهذا الأثر.

أ ت ٢٢ – عندما يتم تطبيق أسلوب تعديل معدل الخصم على المقبوضات أو المدفوعات الثابتة، يتضمن معدل الخصم التعديل للمخاطر المتأصلة في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه. وفي بعض التطبيقات لأسلوب تعديل معدل الخصم للتدفقات النقدية التي لا تمثل مقبوضات أو مدفوعات ثابتة، قد يكون إجراء تعديل التدفقات النقدية ضروريًا لتحقيق قابلية المقارنة مع الأصل أو الالتزام الملحوظ الذي يتم استخراج معدل الخصم منه.

أسلوب القيمة الحالية المتوقعة

أ ت ٢٣ – تستخدم أسلوب القيمة الحالية المتوقعة كنقطة بدء حزمة من التدفقات النقدية التي تمثل المتوسط المرجح المحتمل لكافة التدفقات النقدية المستقبلية الممكنة (أي التدفقات النقدية المتوقعة). ويكون التقدير الناتج مطابقًا للقيمة المتوقعة والتي يعبر عنها في المصطلحات الإحصائية بـ المتوسط المرجح للقيم الممكنة للمتغير العشوائي المنفصل ودالة الترجيح لكل الاحتمالات المرتبطة. وحيث أن جميع التدفقات النقدية الممكنة تم ترجيح احتمالها، لا يكون التدفق النقدي المتوقع الناتج مشروطًا بوقوع أي حدث معين (على خلاف التدفقات النقدية المستخدمة في أسلوب تعديل معدل الخصم).

أ ت ٢٤ – عند اتخاذ القرارات الاستثمارية، يأخذ المشاركون في السوق الذين يتجنبون الخطر بعين الاعتبار خطر أن تختلف التدفقات النقدية الفعلية عن التدفقات النقدية المتوقعة. وتميز نظرية المحفظة بين نوعين من الخطر:

(أ) خطر عدم الانتظام (القابل للتنوع)، وهو خطر خاص بأصل أو التزام معين.

(ب) الخطر المنتظم (غير القابل للتنوع)، وهو الخطر الشائع المشترك بين أحد الأصول أو الالتزامات مع بنود أخرى بمحفظة متنوعة.

تتبنى نظرية المحفظة أنه عندما يكون السوق في حالة التوازن، يكون تعويض المشاركين في السوق مقابل تحمل الخطر المنتظم المتأصل في التدفقات النقدية فقط. (قد تكون هناك أشكال أخرى للعائد أو التعويض متوفرة في الأسواق غير الفعالة أو خارج حالة التوازن).

أ ت ٢٥ – تعدل الطريقة ١ لأسلوب القيمة العادلة المتوقعة التدفقات النقدية المتوقعة للأصل للخطر المنتظم (أي خطر السوق) من خلال طرح علاوة الخطر النقدي (أي التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بالخطر). وتمثل التدفقات النقدية المتوقعة المعدلة بالخطر تلك التدفقات النقدية شبه المؤكدة، وهي مخصومة بمعدل الفائدة الخالي من المخاطر. ويشير التدفق النقدي شبه المؤكد إلى التدفق النقدي المتوقع (كما هو معرف) معدل بالخطر بحيث يكون المشارك في السوق لا يجد فرقا في تداول تدفق نقدي مؤكد مقابل تدفق نقدي متوقع. على سبيل المثال، إذا كان المشارك في السوق راغبًا في تداول تدفق نقدي متوقع يبلغ ١,٢٠٠ جنيه مقابل تدفق نقدي مؤكد يبلغ ١,٠٠٠ جنيه، يعد مبلغ ١,٠٠٠ جنيه معادل مؤكد لمبلغ ١,٢٠٠جنيه (أي تمثل الـ ٢٠٠ جنيه علاوة الخطر النقدي). في تلك الحالة، لن يجد مشارك السوق فرقا في الأصل المحتفظ به.

أ ت ٢٦ – وفي المقابل، تعدل الطريقة ٢ من أساليب القيمة الحالية المتوقعة للخطر المنتظم (أي خطر السوق) من خلال تطبيق علاوة الخطر على معدل الفائدة الخالي من المخاطر. وتبعًا لذلك، يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل يتوافق مع المعدل المتوقع المرتبط بالتدفقات النقدية المرجحة باحتمالاتها (أي معدل العائد المتوقع). ويمكن استخدام النماذج المستخدمة لتسعير الأصول الخطرة مثل نموذج تسعير الأصل الرأسمالي بغرض تقدير معدل العائد المتوقع. حيث إن معدل الخصم المستخدم في

أسلوب تعديل معدل الخصم هو معدل العائد المرتبط بالتدفقات النقدية المشروطة، فيرجح أن يكون أعلى من معدل الخصم المستخدم في الطريقة ٢ من أساليب القيمة الحالية المتوقعة، أي معدل العائد المتوقع المتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة أو المرجحة باحتمالاتها.

أ ت ٢٧ – وبغرض توضيح الطريقتين (١) و (٢)، افترض إن للأصل تدفقات نقدية متوقعة تبلغ ٧٨٠ جنيه في سنة واحدة محددة على أساس التدفقات النقدية الممكنة والاحتمالات المبينة أدناه، ومعدل الفائدة الخالي من المخاطر القابل للتطبيق على التدفقات النقدية لمدة سنة واحدة هو ٥%، وعلاوة الخطر المنتظم لأحد الأصول له نفس مواصفات الخطر ٣%.

التدفقات النقدية المحتملة	**الاحتمال**	**التدفقات النقدية المرجحة باحتمالاتها**
٥٠٠ جنيه	١٥%	٧٥ جنيه
٨٠٠ جنيه	٦٠%	٤٨٠ جنيه
٩٠٠ جنيه	٢٥%	٢٢٥ جنيه
التدفقات النقدية المتوقعة		٧٨٠ جنيه

أ ت ٢٨ – وفي هذا التوضيح البسيط، تمثل التدفقات النقدية المتوقعة (٧٨٠ جنيه) المتوسط المرجح للاحتمالات للنتائج الممكنة الثلاثة. وفي المواقف الأكثر واقعية، قد يكون هناك العديد من النتائج الممكنة. ولكن وبغرض تطبيق أسلوب القيمة الحالية المتوقعة، ليس من الضروري دائمًا أن تأخذ توزيعات كافة التدفقات النقدية الممكنة باستخدام النماذج والأساليب المعقدة بعين الاعتبار. بدلاً عن ذلك، قد يكون من الممكن تصميم عدد محدود من السيناريوهات والاحتمالات المنفصلة التي تجسد مصفوفة التدفقات النقدية الممكنة. على سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة التدفقات النقدية المحققة لفترة ماضية ذات صلة، معدلة بالتغيرات في الظروف التي تحدث لاحقًا (على سبيل المثال، التغيرات في العوامل الخارجية، بما في ذلك الظروف الاقتصادية أو السوقية واتجاهات الصناعة والمنافسة وكذلك التغيرات في العوامل الداخلية التي تؤثر على المنشأة بوجه أكثر تحديدًا) ، مع الأخذ بعين الاعتبار افتراضات المشاركين في السوق.

أ ت ٢٩ – نظريًا، تكون القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للتدفقات النقدية للأصل هي نفسها بغض النظر سواء تم تحديدها باستخدام الطريقة ١ أو الطريقة ٢ كالآتي:

(أ) عند استخدام الطريقة ١، يتم تعديل التدفقات النقدية المتوقعة للخطر المنتظم (أي خطر السوق). وفي غياب بيانات السوق التي تشير مباشرة إلى مقدار تعديل الخطر، يمكن اشتقاق هذا التعديل من نموذج تسعير الأصل باستخدام مبدأ أشباه التأكد. على سبيل المثال، يمكن تحديد تعديل الخطر (أي علاوة الخطر النقدي البالغ ٢٢ جنيه) باستخدام علاوة الخطر المنتظم البالغة ٣% (٧٨٠ جنيه – [٧٨٠ جنيه × (١,٠٥/١,٠٨)]) ، الذي ينتج عنه تدفقات نقدية متوقعة معدلة بالخطر بقيمة ٧٥٨ جنيه (٧٨٠ جنيه – ٢٢ جنيه). تمثل القيمة البالغة ٧٥٨ جنيه المبلغ شبه المؤكد للقيمة البالغة ٧٨٠ جنيه ويتم خصمها بمعدل الفائدة الخالية من المخاطر (٥%). تمثل القيمة الحالية للأصل (أي القيمة العادلة) ٧٢٢ جنيه (٧٥٨ جنيه/١,٠٥).

(ب) عند استخدم الطريقة ٢، لا يتم تعديل التدفقات النقدية المتوقعة بالخطر المنتظم (أي خطر السوق). وبدلاً عن ذلك، يشمل معدل الخصم التعديل بذلك الخطر. وتبعًا لذلك، يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة بمعدل العائد المتوقع البالغ ٨% (أي معدل الفائدة الخالي من المخاطر البالغ ٥% مضافاً إليه علاوة الخطر المنتظم البالغة ٣%. تبلغ القيمة الحالية (أي القيمة العادلة) للأصل ٧٢٢ جنيه (٧٨٠ جنيه/١,٠٨).

أ ت ٣٠ – يمكن استخدام أي من الطريقتين (١) أو (٢) عند استخدام أسلوب القيمة الحالية المتوقعة لقياس القيمة العادلة. ويعتمد اختيار الطريقة (١) أو (٢) على الحقائق والظروف الخاصة للأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه والمدى الذي تتاح فيه بيانات كافية والأحكام الشخصية المستخدمة.

تطبيق أساليب القيمة الحالية على الالتزامات وأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة والغير محتفظ بها من قبل أطراف آخرين على أنها أصول (الفقرتان "٤٠" و"٤١")

أ ت ٣١ – عند استخدام المنشأة أسلوب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة لالتزام غير محتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل (على سبيل المثال، التزامات الإزالة أو إعادة

الأصول لحالتها)، يجب أن تقوم المنشأة، بجانب بعض الأمور الأخرى، بتقدير التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يتوقع المشاركون في السوق تكبدها عند الوفاء بالالتزام. ويجب أن تشتمل التدفقات النقدية المستقبلية الصادرة توقعات المشاركين في السوق حول تكاليف الوفاء بالالتزام والتعويض الذي يطلبه المشاركون في السوق مقابل تحمل الالتزام. يشتمل مثل هذا التعويض على العائد الذي يطلبه المشارك في السوق عما يلي:

(أ) القيام بالنشاط (أي قيمة الوفاء بالالتزام، على سبيل المثال، باستخدام الموارد التي يمكن استخدامها لأنشطة أخرى).

و (ب) تحمل المخاطر المرتبط بالالتزام (أي علاوة الخطر الذي يعكس خطر أن تختلف التدفقات النقدية الصادرة الفعلية عن التدفقات النقدية المتوقعة (راجع الفقرة "أت٣٣").

أ ت ٣٢ – على سبيل المثال، لا يتضمن الالتزام غير المالي معدلا تعاقديًا للعائد ولا يوجد هناك عائد سوقي ملحوظ لذلك الالتزام. وفي بعض الحالات، تكون عناصر العائد التي يطلبها المشاركون في السوق غير قابلة للتمييز من بعضها البعض (على سبيل المثال، عند استخدام السعر الذي يفرضه مقاول يمثل طرفا ثالثًا على أساس رسوم ثابتة). وفي حالات أخرى، تحتاج المنشأة إلى تقدير تلك العناصر بشكل منفصل (على سبيل المثال، عند استخدام السعر الذي يفرضه مقاول يمثل طرفا ثالثًا على أساس التكلفة مضافا إليه رسم معين لأن المقاول في تلك الحالة لن يتحمل خطر التغيرات المستقبلية في التكاليف).

أ ت ٣٣ – يمكن للمنشأة أن تشمل علاوة الخطر في قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة غير المحتفظ بها من قبل طرف آخر كأصل بإحدى الطرق التالية:

(أ) تعديل التدفقات النقدية (أي كزيادة في مبلغ التدفقات النقدية الصادرة).

أو (ب) تعديل المعدل المستخدم لخصم التدفقات النقدية المستقبلية لقيمتها الحالية (أي كتخفيض في سعر الخصم).

ويتعين على المنشأة أن تتأكد أنها لم تقم بازدواج أو اهمال التعديلات بـالخطر. علـى سبيل المثال، إذا تم زيادة التدفقات النقدية المقدرة لتأخذ بعين الاعتبار التعويض مقابـل تحمل الخطر المرتبط بالالتزام، يتعين ألا يتم تعديل معدل الخصم ليعكس ذلك الخطر.

المدخلات إلى أساليب التقييم (الفقرات من"٦٧" إلى "٧١")

أ ت ٣٤ – تتضمن أمثلة الأسواق التي قد تكون بهـا مـدخلات ملحوظـة لـبعض الأصـول والالتزامات (على سبيل المثال، الأدوات المالية) ما يلي:

(أ) أسواق البورصة *Exchange markets*. حيث تتوافر أسعار الإقفال في سوق البورصة بسهولة وتمثل القيمة العادلة بشكل عام..

(ب) أسواق الوسطاء *Dealer markets*. يكون التجار في سوق الوسطاء مستعدون للتداول (إما بيعًا أو شراءً لحساباتهم الخاصة) ، بما يتيح سيولة باستخدام رأس مالهم للاحتفاظ بمخزون من البنود التي يصنعون السوق بها. وتكون أسعار الطلب والعرض (ممثلة السعر الذي يرغب التاجر بالشراء به والسعر الذي يرغب التاجر بالبيع به على التوالى) متوفرة بشكل أكثر سهولة عن أسعار الإقفال. وتمثل الأسواق المباشرة Over-the-counter markets (التي يتم نشر أسعارها علانية) أسواق وسطاء. وتتواجد أسواق الوسطاء لبعض الأصول والالتزامات الأخرى بما في ذلك بعض الأدوات المالية والسلع الأولية والأصول المادية (مثل المعدات المستخدمة).

(ج) أسواق السمسرة *Brokered markets*. يحاول السماسرة في أسواق السمسرة التوفيق بين المشترين والبائعين ولكن لا يكونون مستعدين للتداول لحساباتهم الخاصة. وبعبارة أخرى، لا يستخدم السماسرة رأس مالهم للاحتفاظ بمخزون من البنود التي يصنعون السوق بها. ويعلم السمسار الأسعار المطلوبة والمعروضة من قبل الأطراف المعنية، ولكن كل طرف لا يدرك متطلبات سعر الطرف الآخر. وتتوافر أحيانًا أسعار المعاملات التي تمت. وتتضمن أسواق السمسرة شبكات تواصل إلكترونية يتم فيها مطابقة طلبات الشراء والبيع وتتضمن أيضًا أسواق العقارات التجارية والسكنية.

(د) أسواق المستفيدين الرئيسيين *Principal-to-principal markets*. يتم التفاوض في أسواق المستفيدين الرئيسيين حول المعاملات – سواء الإصدارات أو إعادة البيع على حد سواء – بشكل مستقل دون وساطة. وقد تتم إتاحة معلومات قليلة فيما يتعلق بتلك المعاملات علنيًا.

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (الفقرات من "٧٢" إلى "٩٠")

مدخلات المستوى ٢ (الفقرات من "٨١" إلى "٨٥")

أ ت ٣٥ – تتضمن الأمثلة على مدخلات المستوى ٢ لأصول والتزامات معينة ما يلي:

(أ) ***عقد مبادلة معدل الفائدة الثابتة بالمتغيرة (Receive-fixed-pay-variable interest rate swap) بناءً على معدل الفائدة السائدة للمبادلة ما بين البنوك في لندن (سعر الليبور).*** قد يمثل معدل ليبور للمبادلة أحد مدخلات المستوى ٢ عندما يكون المعدل ملحوظًا في فترات زمنية مسعرة بشكل كبير لكامل فترة العقد.

(ب) ***عقد مبادلة معدل الفائدة الثابتة بالمتغيرة بناءً على منحنى العائد الصادر بالعملة الأجنبية.*** وقد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ هو معدل عقد المبادلة بناءً على منحنى العائد الصادر بالعملة الأجنبية الملحوظ في فترات زمنية مسعرة بشكل كبير لكامل الفترة. وقد تنطبق هذه الحالة عندما تكون مدة العقد ١٠ سنوات وكان ذلك المعدل ملحوظ في فترات زمنية مسعرة لمدة تسع سنوات، شريطة أن لا يكون أي استقراء معقول لمنحنى العائد للسنة العشرة هامًا لقياس القيمة العادلة للعقد ككل.

(ج) **عقد مبادلة الفائدة الثابتة بالمتغيرة بناءً على المعدل الرئيسي *prime rate* لبنك محدد.** وقد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ هو معدل الفائدة الرئيسي للبنك المستخرج من خلال الاستقراء extrapolation عندما تكون القيم المستقرأة مدعمة ببيانات سوق ملحوظة، على سبيل المثال، من خلال الربط مع معدل فائدة ملحوظ بشكل كبير خلال كامل فترة العقد.

(د) ***خيار ثلاث سنوات على سهم متداول في البورصة.*** قد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ متمثلاً في التقلب الضمني implied volatility لسعر السهم المستخرج من خلال الاستقراء حتى السنة الثالثة إن انطبقت الحالتان التاليتان معًا:

(١) كانت هناك أسعار ملحوظة لخيارات سنة واحدة وسنتين على الأسهم.

(٢) التقلب الضمنى للسهم المستخرج من خلال الاستقراء لخيار الثلاث سنوات مؤيدة ببيانات سوق ملحوظة في معظم كامل فترة العقد.

في تلك الحالة، يمكن استخراج التقلب الضمني من خلال الاستقراء من التقلب الضمني لخيارات السنة الواحدة والسنتين على الأسهم ويمكن تأييدها من خلال التقلب الضمني لخيارات الثلاث سنوات على أسهم المنشآت القابلة للمقارنة شريطة أن يتم إنشاء ربط بينها وبين التقلبات الضمنية للسنة الواحدة والسنتين.

(هـ) **اتفاقية الترخيص.** فيما يخص اتفاقية الترخيص التي تم الحصول عليها في اندماج أعمال وتفاوضت عليها حديثًا المنشأة المشتراة (التي هي طرف في اتفاقية الترخيص) مع طرف غير ذي علاقة، قد يتمثل أحد مدخلات المستوى ٢ في رسوم الامتياز في العقد مع الطرف غير ذي العلاقة عند نشأة الاتفاقية.

(و) **مخزون الإنتاج التام في متاجر البيع بالتجزئة.** قد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ لمخزون الإنتاج التام الذي يتم اقتناؤه في اندماج أعمال إما سعر العملاء في سوق التجزئة أو سعر البيع لتجار التجزئة في سوق البيع بالجملة معدلاً بالفروق بين حالة وموقع بنود المخزون وبنود المخزون القابلة للمقارنة (أي مماثلة) بحيث تعكس القيمة العادلة السعر الذي سيتم الحصول عليه في معاملة بيع المخزون إلى بائع تجزئة آخر سيقوم بإتمام جهود البيع المطلوبة. ومن ناحية المبدأ، سيكون قياس القيمة العادلة هو ذاته سواء تمت التعديلات على سعر التجزئة (بالتخفيض) أو سعر الجملة (بالزيادة). وبشكل عام، يتعين استخدام السعر الذي يتطلب أقل حد ممكن من التعديلات الموضوعية لقياس القيمة العادلة.

(ز) **المبنى المحتفظ به والمستخدم.** قد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ هو سعر المتر المربع الواحد للمبنى (مضاعفات التقييم) مشتقًا من بيانات سوق ملحوظة، على سبيل المثال، المضاعفات المستخرجة من الأسعار في معاملات ملحوظة تتضمن مباني قابلة للمقارنة (أي مماثلة) في مواقع مماثلة.

(ح) **وحدة توليد النقد.** قد يكون أحد مدخلات المستوى ٢ هو مضاعف التقييم (على سبيل المثال، مضاعف الأرباح أو الإيراد أو قياس أداء مماثل) مستخرجا من بيانات سوق ملحوظة، على سبيل المثال، المضاعفات المستخرجة من الأسعار في معاملات ملحوظة تتضمن أعمال تجارية قابلة للمقارنة (أي مماثلة) مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التشغيلية والسوقية والمالية وغير المالية.

مدخلات المستوى ٣ (الفقرات من "٨٦" إلى "٩٠")

أ ت ٣٦ –تتضمن الأمثلة على مدخلات المستوى ٣ لأصول والتزامات معينة ما يلي:

(أ) **عقد مبادلة العملة طويل الأجل *Long dated currency swap*.** قد يكون أحد مدخلات المستوى ٣ هو معدل الفائدة بعملة محددة غير ملحوظة ولا يمكن تأييدها ببيانات سوق ملحوظة في فترات زمنية مسعرة أو خلال فترة العقد بالكامل. وتمثل أسعار الفائدة في مبادلة العملة بأسعار المبادلة المحسوبة من منحنيات العائد للدول المعنية.

(ب) **خيار ثلاث سنوات على أسهم متداولة بالبورصة.** قد يكون أحد مدخلات المستوى ٣ هو التقلب التاريخي، أي التقلب لأسعار الأسهم المستخرجة من الأسعار التاريخية للأسهم. ولا يمثل التقلب التاريخي توقعات المشاركين الحاليين في السوق حول التقلب المستقبلي حتى لوكانت المعلومة الوحيدة المتوفرة لتسعير أحد الخيارات.

(ج) **عقد مبادلة معدل الفائدة.** قد يكون أحد مدخلات المستوى ٣ هو تعديل على سعر منتصف السوق المتفق عليه mid-market consensus (غير الملزم) للمبادلة يتم صنعه باستخدام بيانات غير ملحوظة مباشرة والتي لا يمكن تأييدها بصورة أخرى لذلك ببيانات سوق ملحوظة.

(د) **التزام الإزالة *Decommissioning liability* الداخل في اندماج الأعمال.** قد يكون أحد مدخلات المستوى ٣ هو تقدير جار باستخدام بيانات خاصة بالمنشأة تتعلق بالتدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يجب دفعها للوفاء بالالتزام (بما في ذلك توقعات المشاركين في السوق حول تكاليف الوفاء بالالتزام والتعويض الذي قد يطلبه المشارك في السوق مقابل تحمل التزام فك الأصل) وذلك إن لم يكن هناك معلومات متوفرة بشكل معقول تدل على أن المشاركين في السوق قد يستخدمون افتراضات مختلفة. وقد يتم استخدام هذا المُدخَل للمستوى ٣ في أسلوب تقييم القيمة الحالية إلى جانب مدخلات أخرى، وعلى سبيل المثال، معدل الفائدة الخالي من المخاطر الحالي أو السعر الخالي من المخاطر المعدل بخطر الائتمان في حال انعكاس أثر الجودة الائتمانية للمنشأة المستحق على القيمة العادلة للالتزام على سعر الخصم بدلاً من انعكاسها على تقدير التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية.

(هـ) **وحدة توليد النقد.** قد يكون أحد مدخلات المستوى ٣ توقع مالٍ (على سبيل المثال، تدفقات نقدية أو ربح أو خسارة) يتم تطويره باستخدام البيانات الخاصة بالمنشأة في حالة عدم وجود معلومات متوفرة بشكل معقول تشير إلى أن المشاركين في السوق قد يستخدمون افتراضات مختلفة.

قياس القيمة العادلة عند انخفاض حجم ومستوى النشاط للأصل أو الالتزام بشكل كبير

أ ت ٣٧ – قد تتأثر القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عندما يكون هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط لذلك الأصل أو الالتزام بالنسبة لنشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو الأصول أو الالتزامات المماثلة). وبغرض تحديد ما إذا كان هناك انخفاض في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام على أساس الدليل المتاح، يتعين على المنشأة تقييم أهمية ومدى ملاءمة مثل العوامل التالية:

(أ) يوجد عدد قليل من المعاملات الحديثة.

(ب) لا يتم وضع عروض الأسعار باستخدام المعلومات الحالية

(ج) تختلف عروض الأسعار بشكل كبير إما على مدار الوقت أو بين صانعي–السوق (على سبيل المثال، بعض أسواق السماسرة).

(د) يمكن توضيح أن المؤشرات التي كانت مرتبطة بدرجة كبيرة سابقًا بالقيم العادلة للأصل أو الالتزام أصبحت غير مرتبطة بالمؤشرات الحديثة للقيم العادلة لذلك الأصل أو الالتزام.

(هـ) يوجد زيادة كبيرة في علاوات مخاطر السيولة الضمنية أو العوائد أو مؤشرات الآداء (مثل معدلات الإخفاق أو حدة الخسارة) لمعاملات ملحوظة أو الأسعار المعلنة عند مقارنتها مع تقدير المنشأة للتدفقات النقدية المتوقعة مع الأخذ بعين الاعتبار كافة بيانات السوق المتاحة عن خطر الائتمان ومخاطر عدم الآداء الأخرى للأصل أو الالتزام.

(و) يوجد هناك فرق كبير بين سعر العرض وسعر الطلب أو زيادة كبيرة في ذلك الفرق.

(ز) يوجد انخفاض كبير أو غياب لسوق لإصدارات جديدة (أي السوق الأولى primary market) للأصل أو الالتزام أو الأصول أو الالتزامات المماثلة.

(ح) لا يتوافر سوى كم معلومات ضئيل للعامة (على سبيل المثال، عن المعاملات التي تتم في سوق المستفيدين الرئيسيين).

أ ت ٣٨ – سيكون هناك حاجة لتحليل إضافي لأسعار المعاملات أو الأسعار المعلنة عندما تتوصل المنشأة إلى أنه طرأ انخفاض كبير على حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام بالمقارنة بنشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو الأصول أو الالتزامات المماثلة). وقد لا يشير الانخفاض في حجم أو مستوى النشاط بحد ذاته إلى أن سعر المعاملة أو السعر المعلن لا يمثل القيمة العادلة أو أن المعاملة غير منظمة. ولكن عندما تحدد المنشأة أن سعر المعاملة أو السعر المعلن لا يمثل القيمة العادلة (على سبيل المثال، فد يكون هناك معاملات غير منتظمة)، سيلزم تعديل أسعار المعاملات أو الأسعار المعلنة إذا كانت المنشأة تستخدم تلك الأسعار كأساس لقياس القيمة العادلة وقد يكون ذلك التعديل هامًا لقياس القيمة العادلة ككل. وقد تكون التعديلات ضرورية في ظروف أخرى (على سبيل المثال، عندما يستلزم إجراء تعديل هام لسعر الأصل المماثل ليصبح قابلاً للمقارنة مع الأصل الذي تم قياسه أو عندما يكون السعر متقادمًا).

أ ت ٣٩ – لا يفرض هذا المعيار منهجية لإجراء التعديلات الهامة على أسعار المعاملات أو الأسعار المعلنة. راجع الفقرات من "٦١" إلى "٦٦" ومن "أت٥" إلى "أت١١" للحصول على تفاصيل استخدام أساليب التقييم عند قياس القيمة العادلة. ويتعين على المنشأة بغض النظر عن أسلوب التقييم الذي تستخدمه أن تشمل تعديلات مخاطر ملائمة بما في ذلك علاوة الخطر التي تعكس المبلغ الذي سيطلبه المشاركون في السوق كتعويض لعدم التأكد (الشك) المتأصل في التدفقات النقدية للأصل أو الالتزام (راجع فقرة "أت١٧"). وإلا لن يصبح قياس القيمة العادلة صادقًا. قد يكون تحديد التعديلات الملائمة بالمخاطر صعبًا في بعض الأحيان. ولكن ليست درجة الصعوبة وحدها أساسًا كافيًا لاستبعاد تعديل المخاطر. ويتعين أن يعكس تعديل المخاطر معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس بموجب شروط السوق الحالية.

أ ت ٤٠ – عندما يكون هناك انخفاض في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، قد يكون من الملائم تغيير أسلوب التقييم أو استخدام أساليب متعددة للتقييم (على سبيل المثال، استخدام منهج السوق وأسلوب القيمة الحالية). وعند ترجيح مؤشرات القيمة العادلة الناجمة من استخدام أساليب متعددة للتقييم، يتعين على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار

معقولية نطاق قياسات القيمة العادلة. والهدف هو تحديد النقطة داخل النطاق التي تعد أكثر تعبيرًا عن القيمة العادلة وفقًا لظروف السوق الحالية. وقد يكون اتساع نطاق قياسات القيمة العادلة مؤشرًا على وجود حاجة لتحليل إضافي.

أ ت ٤١ – يبقى هدف قياس القيمة العادلة هو ذاته حتى عندما يكون هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام. والقيمة العادلة هي السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لتحويل الالتزام في معاملة منظمة (أي ليست تصفية إجبارية أو بيع اضطراري) بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقًا لظروف السوق الحالية.

أ ت ٤٢ – عندما يكون هناك انخفاض في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام، يعتمد تحديد السعر الذي سيرغب المشاركون في السوق بالدخول في معاملة به في تاريخ القياس وفقًا لظروف السوق الحالية على الحقائق والظروف في تاريخ القياس ويتطلب إصدار حكم مهنى شخصى. ولا تعد نية المنشأة بامتلاك الأصل أو تسوية الالتزام أو أدائه ذات صلة عند قياس القيمة العادلة لأن القيمة العادلة هي قياس قائم على أساس السوق وليس قياس خاص بالمنشأة.

تحديد المعاملات غير المنظمة

أ ت ٤٣ – يكون تحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة (أو غير منظمة) أكثر صعوبة إذا كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام فيما يتعلق بنشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام (أو الأصول أو الالتزامات المماثلة). وفى مثل هذه الظروف، لا يعد ملائمًا أن يتم اعتبار كافة المعاملات في ذلك السوق غير منظمة (أي تصفية إجبارية أو بيع اضطراري). هذا وتشمل الحالات التي تدل على أن المعاملة ليست منظمة ما يلي:

(أ) لا يوجد تعرض كافٍ للسوق للفترة التي تسبق تاريخ القياس للسماح بأنشطة التسويق المعتادة والخاضعة للأعراف وذلك للمعاملات التي تشمل أصولا أو التزامات مماثلة وفقًا لظروف السوق الحالية.

(ب) كان هناك فترة تسويق معتادة وخاضعة للأعراف، إلا أن البائع قام بتسويق الأصل أو الالتزام لمشارك واحد في السوق.

(ج) كان البائع مفلسًا أو شبه مفلس أو خاضعًا للحراسة القضائية (أي أن البائع مضطرًا).
(د) كان البائع ملزمًا بالبيع لتلبية متطلبات قانونية أو تنظيمية (أي كان البائع مجبرًا).
(هـ) يعد سعر المعاملة شاذاً عندما يقارن مع المعاملات الحديثة الأخرى لنفس الأصل أو الالتزام أو أصل أو التزام مماثل.

يتعين على المنشأة تقييم الظروف لتحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة أم لا في ضوء وزن الدليل المتاح .

أ ت ٤٤ - يتعين على المنشأة أن تدرس جميع ما يلي ذكره عند قياس القيمة العادلة أو تقييم علاوات خطر السوق:

(أ) عندما يشير الدليل إلى أن المعاملة غير منظمة، يتعين على المنشأة أن تعطي ترجيح خفيف، إن وجد، لسعر هذه المعاملة (مقارنة مع مؤشرات القيمة العادلة الأخرى).
(ب) يتعين على المنشأة إذا كان الدليل يشير إلى أن المعاملة منظمة أن يأخذ بعين الاعتبار سعر هذه المعاملة. ويعتمد الترجيح الذي يتم وضعه على سعر هذه المعاملة عند مقارنته مع المؤشرات الأخرى على الحقائق والظروف الآتية:
(١) حجم المعاملة.
(٢) قابلية معاملة الأصل أو الالتزام الذي تم قياسه للمقارنة.
(٣) مدى قرب المعاملة من تاريخ القياس.
(ج) يتعين على المنشأة عندما لا تمتلك معلومات كافية لتحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة أن تأخذ بعين الاعتبار سعر المعاملة. ولكن قد لا يمثل سعر المعاملة القيمة العادلة (أي سعر المعاملة ليس بالضرورة الأساس الوحيد أو الأساسي لقياس القيمة العادلة أو تقدير علاوات خطر السوق). وعندما لا تمتلك المنشأة معلومات كافية لتحديد ما إذا كانت معاملات محددة تعد منظمة، يتعين عليها أن تعطي ترجيحًا أقل لتلك المعاملات عند المقارنة مع معاملات أخرى من المعروف أنها منظمة.

لا تحتاج المنشأة للقيام بجهود إضافية مكثفة لتحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة ولكن لا ينبغي أن تتجاهل المعلومات المتوفرة بشكل معقول. وعندما تكون المنشأة طرفًا في معاملة، فيفترض أن لديها كما جيدًا من المعلومات كاف لتحديد ما إذا كانت المعاملة منظمة.

استخدام الأسعار المعلنة المقدمة من أطراف ثالثة

أ ت ٤٥ – لا يحول هذا المعيار دون استخدام الأسعار المعلنة المقدمة من قبل أطراف ثالثة مثل خدمات التسعير أو السماسرة، عندما ترى المنشأة أن الأسعار المقدمة من قبل تلك الأطراف موضوعة وفقًا لهذا المعيار.

أ ت ٤٦ – يتعين على المنشأة إن كان هناك انخفاض كبير في حجم أو مستوى النشاط للأصل أو الالتزام أن تقوم بتقييم ما إذا كانت الأسعار المعلنة المقدمة من الأطراف الثالثة موضوعة باستخدام المعلومات الحالية التي تعكس المعاملات المنظمة أو أسلوب تقييم يعكس افتراضات المشارك في السوق (بما فيها الافتراضات المتعلقة بالخطر). وتعطي المنشأة عند ترجيح السعر المعلن كمدخلات لقياس القيمة العادلة ترجيحًا أقل للأسعار المعلنة التي لا تعكس نتائج المعاملات (عند المقارنة مع مؤشرات أخرى بالقيمة العادلة التي تعكس نتائج المعاملات).

أ ت ٤٧ – علاوة على ما سبق، يتعين النظر في طبيعة الأسعار المعلنة (على سبيل المثال، ما إذا كان سعرًا استرشاديًا أم عرض ملزم) وعند ترجيح الدليل المتاح مع إعطاء ترجيح أكبر للأسعار المعلنة المقدمة من أطراف ثالثة والتي تمثل عروضا ملزمة.

ملحق (م)
أمثلة

ترافق هذه الأمثلة معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)، ولكنها لا تمثل جزءا منه. وليس الغرض منها تفسير المعيار حيث إنها تقدم فقط جوانب إيضاحية لكيفية تطبيق المعيار.

م١- هذه الأمثلة تصور حالات افتراضية توضح التقديرات التي قد تنطبق عندما تقيس المنشأة الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة في حالات التقييم المختلفة. ورغم أن بعض جوانب هذه الأمثلة قد تكون موجودة في أنماط حقيقية فعلا، فعند تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)، يجب تقييم كل الحقائق والظروف ذات الصلة بهذا النمط الحقيقي.

أعلى وأفضل استخدام وفرض التقييم

م٢ - الأمثلة من رقم (١إلى٣)، توضح تطبيق مفاهيم أعلى وأفضل استخدام وفرض التقييم للأصول غير المالية.

المثال (١) - مجموعة الأصول

م٣ - استحوذت المنشأة على أصول وتتحمل التزامات عند عملية تجميع الأعمال. واحدة من مجموعات الأصول المستحوذ عليها تضم الأصول أ، ب، ج. الأصل ج هو برنامج للفواتير والذي ستقوم المنشأة المستحوذ عليها بتطويره للاستخدام الخاص بها جنبا إلى جنب مع الأصول أ، ب (أي الأصول ذات الصلة). تقيس المنشأة القيمة العادلة لكل أصل من الأصول بشكل منفرد وثابت مع وحدة محددة من حساب الأصول. وتحدد المنشأة أن أعلى وأفضل استخدام للأصول هو استخدامها الحالي، وأن كل أصل من شأنه أن يوفر أقصى قيمة للمشاركين في السوق أساسا من خلال استخدامه مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات (أي الأصول التكميلية والالتزامات المرتبطة). ليس هناك أدلة تشير إلى أن الاستخدام الحالي للأصول ليس هو أعلى وأفضل استخدام لها.

م٤ - في هذه الحالة، سوف تبيع المنشأة الأصول في السوق التي استحوذت منه في البداية على تلك الأصول (أي أسواق الدخول والخروج من وجهة نظر المنشأة نفسها). سوف يدخل المشترون المشاركون في السوق مع من في المنشأة في صفقة في سوق له خصائص عادة ما تكون ممثلة لكل من المشترين الاستراتيجيين (مثل المنافسين) والمشترين الماليين (مثل شركات حقوق الملكية الخاصة أو شركات رأس المال الاستثماري التي ليس لديها

استثمارات تكميلية) وتشمل أو لئك المشترين الذين حأو لوا من البداية طلب هذه الأصــول. وعلى الرغم من أن المشترين المشاركين في السوق قد يصنفون على نطـاق واسـع مثـل المشترين الاستراتيجيين أو الماليين، ففي كثير من الحالات سيكون هنـاك اختلافـات بـين المشترين المشاركين في السوق في كل من تلك التصنيفات، مما يعكس، على سبيل المثـال، الاستخدامات المختلفة للأصول واستراتيجيات التشغيل المختلفة.

م٥– كما هو مبين أدناه، الاختلافات بين القيم العادلة المحددة للأصول المنفـردة والتـي تـرتبط بشكل أساسي باستخدام الأصول من قبل أولئك المشاركين في الـسوق ضـمن مجموعـات الأصول المختلفة:

(أ) المشتري الاستراتيجي لمجموعة الأصول: تحدد المنشأة المشترين الاستراتيجيين الذين لـديهم أصولاً من شأنها تعزيز قيمة المجموعة من خلال استخدام الأصول (أي تعأون المـشاركين في السوق). وتشمل تلك الأصول أصلاً بديلا للأصل ج (برنامج الفواتير)، والـذي سـوف يستخدم فقط لفترة انتقالية محدودة ولا يمكن بيعه من تلقاء نفسه في نهايـة تلـك الفتـرة. ولأن المشترين الاستراتيجيين لديهم أصولاً بديلة، فالأصل ج لن يـستخدم لنهايـة العمـر الاقتصادي المتبقي له. القيم العادلة المحددة للأصول أ وب وج ضمن مجموعـة أصـول المشتري الاستراتيجي (متأثرة بأوجه التعأو ن الناتجة عن استخدام الأصـول داخـل تلـك المجموعة) هي ٣٦٠جنيه و٢٦٠ جنيه و٣٠ جنيه على الترتيب. وبذلك تكون القـيم العادلـة المحددة للأصول كمجموعة ضمن مجموعة أصول المشتري الاستراتيجي ٦٥٠ جنيه.

(ب) المشتري المالي لمجموعة الأصول: تحدد المنشأة المشترين الماليين الذين ليس لديهم أصولاً ذات صلة أو بديلة من شأنها تعزيز قيمة المجموعة من خـلال اسـتخدام الأصـول. ولأن المشترين الماليين ليس لديهم أصولاً بديلة، فالأصل (ج) (أي برنامج الفواتير) سيستخدم لنهاية العمر الاقتصادي المتبقي له. القيم العادلة المحددة للأصول أو بوج ضمن مجموعة أصول المشتري المالي هي٣٠٠ جنيه و٢٠٠ جنيه وجنيه ١٠٠ على الترتيب. وبذلك تكـون القيمـة العادلة المحددة للأصول كمجموعة ضمن مجموعة أصول المشتري المالي ٦٠٠ جنيه.

م٦– يتم تحديد القيم العادلة للأصول أ وب وج على أساس استخدام الأصول كمجموعـة ضـمن مجموعة المشتري الاستراتيجي (٣٦٠ جنيه و٢٦٠ جنيه و٣٠ جنيه). على الـرغم مـن أن استخدام الأصول ضمن مجموعة المشتري الاستراتيجي لا تزيد القيمة العادلة لكـل مـن الأصول بشكل فردي، ولكن تزيد من القيمة العادلة للأصول كمجموعة (٦٥٠ جنيه).

مثال (٢) – الأراضي

م٧– استحوذت المنشأة على أراضي عندعملية تجميع الأعمال. تم تطوير الأرض حاليا للاستخدام الصناعي كموقع لمصنع. ويفترض ان الاستخدام الحالي للأرض هو أعلى وأفضل استخدام لها ما لم يوجد عوامل أخرى أو أن السوق يشير إلى استخدام مختلف. وقد تم مؤخرا تطوير المواقع القريبة للاستخدام السكني كمواقع للمباني السكنية العالية. وعلى أساس أن التنمية وتقسيم المناطق في الأو نة الأخيرة وغيرها من التغييرات هي من التسهيلات لهذا التطوير، حددت المنشأة أن الأراضي المستخدمة حاليا كموقع لمصنع يمكن تطويرها كموقع للاستخدام السكني (أي لمباني سكنية عالية) وذلك لأن المشاركين في السوق سوف يأخذوا في الاعتبار إمكانية تطوير الموقع للاستخدام السكني عند تسعير الأرض.

م٨– تحديد أعلى وأفضل استخدام للأرض عن طريق مقارنة البديلين التاليين:

(أ) قيمة الأرض كما هي في الوقت الحالي للاستخدام الصناعي (أي الأرض سوف تستخدم مع الأصول الأخرى، مثل المصنع، أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى).

(ب) قيمة الأرض كموقع شاغر للاستخدام السكني، مع الأخذ في الاعتبار تكاليف هدم المصنع والتكاليف الأخرى (بما في ذلك عدم التأكد حول ما إذا كانت المنشأة ستكون قادرة على تحويل الأصول إلى استخدام بديل) اللازمة لتحويل الأرض إلى موقع شاغر (أي أن الأرض سوف تستخدم بصفة مستقلة من قبل المشاركين في السوق).

ويتم تحديد أعلى وأفضل استخدام للأرض على أساس أعلى قيمة من تلك القيم. وفي الحالات التي تنطوي على تقييم العقارات، قد يأخذ تحديد أعلى وأفضل استخدام في الاعتبار العوامل المتعلقة بعمليات تشغيل المصنع، بما في ذلك الأصول والالتزامات.

مثال (٣) – مشروع الأبحاث والتطوير

م٩– استحوذت المنشأة على مشروع بحث وتطوير في عملية تجميع الأعمال. ولا تنوي المنشأة استكمال المشروع. وإذا ما اكتمل، سيتنافس هذا المشروع مع أحد مشاريعها الخاصة (لتقديم جيل جديد من التكنولوجيا). بدلا من ذلك، تعتزم المنشأة تجميد (أي وقف) المشروع لمنع منافسيها من الحصول على هذه التكنولوجيا. وبالتالي من المتوقع أن المشروع سيوفر قيمة دفاعية، وبشكل أساسي من خلال تحسين الآفاق التنافسية للتكنولوجيا

الخاصة بالمنشأة. ولقياس القيمة العادلة للمشروع عند الاعتراف الأولي، سيتم تحديد أعلى وأفضل استخدام للمشروع على أساس استخدامه من قبل المشاركين في السوق. فعلى سبيل المثال:

(أ) أعلى وأفضل استخدام لمشروع البحث والتطوير سيكون لمواصلة التطوير إذا كان المشاركون في السوق سوف يستمرون في تطوير المشروع وهذا الاستخدام من شأنه تعظيم قيمة مجموعة من الأصول أو الأصول والالتزامات التي سيتم استخدامها في المشروع (أي الأصول سوف تستخدم مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى). وقد يكون هذا هو الحال إذا كان المشاركون في السوق لا يملكون تكنولوجيا مماثلة، سواء في التطوير أو تجاريا. ويتم قياس القيمة العادلة للمشروع على أساس السعر المستلم من المعاملة الحالية لبيع المشروع، على افتراض أن البحث والتطويرسيتم استخدامهما مع أصولها التكميلية والالتزامات المرتبطة بها وتلك الأصول والالتزامات سوف تكون متاحة للمشاركين في السوق.

(ب) أعلى وأفضل استخدام لمشروع البحث والتطويرسيكون بوقف التطوير، لأسباب تنافسية، وأن المشاركين في السوق سيتوقفون عن المشروع وهذا الاستخدام من شأنه تعظيم قيمة مجموعة من الأصول أو غيرها من الأصول والالتزامات التي سيتم استخدامها في المشروع. وقد يكون هذا هو الحال إذا إن كان المشاركون في السوق لديهم تكنولوجيا في مرحلة أكثر تقدما من التطويروالتي من شأنها أن تتنافس مع المشروع حال اكتماله. ويتوقع للمشروع أن يحسن من آفاق التكنولوجيا التنافسية الخاصة بهم إذا توقف المشروع. سيتم قياس القيمة العادلة للمشروع على أساس السعر المستلم من المعاملة الحالية لبيع المشروع، على افتراض أن البحث والتطوير سيتم استخدامهما (أي يتوقف) مع أصولها التكميلية والالتزامات المرتبطة بها وتلك الأصول والالتزامات سوف تكون متاحة للمشاركين في السوق.

(ج) أعلى وأفضل استخدام لمشروع البحث والتطوير سيكون بوقف التطوير إذا كان المشاركون في السوق سيتوقفون عن التطوير. وهذا قد يكون هو الحال إن لم يكن من المتوقع أن المشروع سيوفر عائدا في السوق إذا اكتمل ولا يوفر قيمة دفاعية إذا توقف. وبالتالي يمكن قياس القيمة العادلة للمشروع على أساس السعر الذي قد يستلم من المعاملة الحالية لبيع المشروع من تلقاء نفسه (التي قد تكون صفرا).

استخدام أساليب التقييم المتعددة

م١٠- أشار المعيار إلى أن طريقة التقييم الواحدة سوف تكون مناسبة في بعض الحالات. وفي حالات أخرى سيكون استخدام أساليب التقييم المتعددة هي المناسبة. وتوضح الأمثلة رقم (٤ و٥) استخدام أساليب التقييم المتعددة.

مثال (٤) – آلة يحتفظ بها وتستخدم

م١١- استحوذت المنشأة على آلة عند عملية تجميع الأعمال. وهذه الآلة سيتم الاحتفاظ بها واستخدامها في التشغيل. تم شراء الآلة في البداية من قبل المنشأة المستحوذ عليها من مورد خارجي، وقبل تجميع الأعمال تم تعديل الآلة من قبل المنشأة المستحوذ عليها للاستخدام في التشغيل الخاص بها. ومع ذلك، لم يكن التعديل جوهريا. حددت المنشأة المستحوذة على الأصل أن هذا الأصل من شأنه أن يوفر أقصى قيمة للمشاركين في السوق من خلال استخدامه مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى (كتركيبه أو تعديله للاستخدام). ليس هناك أدلة تشير إلى أن الاستخدام الحالي للآلة ليس هو أعلى وأفضل استخدام لها. ولذلك، فإن أعلى وأفضل استخدام للآلة هو استخدامها الحالي مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى.

م١٢- توصلت المنشأة إلى وجود بيانات كافية لتطبيق منهج السوق أو التكلفة –لأن تعديل الآلة لم يكن جوهريا. ولم يتم استخدام منهج الدخل لأن الآلة لا تنتج دخلا محددا بشكل منفرد يمكن من خلاله وضع تقديرات يعتمد عليها للتدفقات النقدية المستقبلية. وعلاوة على ذلك، لا توجد بيانات متوفرة عن المعدلات قصيرة الأجل ومتوسطة الأجل لتأجير الآلات المستخدمة المماثلة التي يمكن استخدامها لقياس الدخل (أي دفعات الإيجار على فترات الخدمة المتبقية). في هذه الحالة يتم تطبيق منهج السوق والتكلفة على النحو التالي:

(أ) يتم تطبيق منهج السوق باستخدام الأسعار المدرجة لآلات مماثلة والمعدلة بالفروق بين الآلة (بعد التعديل) والآلات المماثلة. ويعكس القياس السعر الذي قد يستلم عن الآلة طبقا لحالتها الحالية (المستخدمة) والموقع (المركبة فيه والمعدلة للاستخدام). وتتراوح القيمة العادلة المشار إليها بواسطة هذا المنهج من ٤٠٠٠٠ جنيه إلى ٤٨٠٠٠ جنيه.

(ب) يتم تطبيق منهج التكلفة عن طريق تقدير المبلغ الذي سيكون مطلوبا حاليا لشراء آلة بديلة مماثلة (معدله). ويأخذ هذا التقدير في الاعتبار حالة الآلة والبيئة التي تعمل فيها،

بما في ذلك الحالة المادية (أي التدهور المادي)، والتطور التكنولوجي (أي التقادم الوظيفي) والظروف الخارجية المرتبطة بالآلة مثل انخفاض الطلب في السوق لآلات مماثلة (أي تقادم اقتصادي) وتكاليف التركيب. وتتراوح القيمة العادلة المشار إليها بواسطة هذا المنهج من ٤٠٠٠٠ جنيه إلى ٥٢٠٠٠ جنيه.

م١٣ – حددت المنشأة أن الحد الأعلى لمنهج السوق هو الأكثر تمثيلا للقيمة العادلة، وبالتالي، يزداد الوزن النسبي لاختيار نتائج منهج السوق. تم إعداد هذا التحديد على أساس موضوعية المدخلات، مع الأخذ في الاعتبار درجة المقارنة بين الآلة والآلات المماثلة. بخاصة:

(أ) المدخلات المستخدمة في منهج السوق (الأسعار المسجلة لآلات مماثلة) والتي تتطلب تعديلات أقل من المدخلات المستخدمة في منهج التكلفة.

(ب) تباين القيمة في منهج السوق يتداخل مع، ولكن هو أضيق من التباين في منهج التكلفة.

(ج) لا توجد فروق غير المبررة ضمن هذا التباين (بين الآلة والآلات المماثلة).

وفقا لذلك، حددت المنشأة أن القيمة العادلة للآلة هي٤٨٠٠٠ جنيه.

م١٤ – إذا كان تعديل الآلة جوهريا أو إذا لم تكن هناك بيانات كافية متاحة لتطبيق منهج السوق (على سبيل المثال بسبب أن بيانات السوق تعكس معاملات الآلات المستخدمة على أساس أنها قائمة بذاتها، مثل قيمة الخردة للأصول المتخصصة، بدلا من الآلات التي تستخدم مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى)، فتطبق المنشأة منهج التكلفة. وعند استخدام الأصل مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى، فإن منهج التكلفة يفترض بيع الآلة لمشترٍ يشارك في السوق مع الأصول التكميلية والالتزامات المرتبطة بها. السعر الذي قد يستلم من بيع الآلة (أي سعر الخروج) لن يكون أكثر من أي مما يلي:

(أ) تكلفة المشتري المشارك في السوق للحصول على أو تعديل آلة بديلة مماثلة.

أو (ب) المنفعة الاقتصادية من استخدام الآلة للمشتري المشارك في السوق.

مثال (٥) – برمجيات

م١٥ – استحوذت المنشأة على مجموعة من الأصول. وتضم مجموعة الأصول برنامجًا مدرًا للدخل تم تطويره داخليا للترخيص للعملاء ولأصولها التكميلية (بما في ذلك قاعدة بيانات ذات الصلة التي يستخدمها البرنامج) والالتزامات المرتبطة بها. ولتوزيع تكلفة المجموعة

على الأصول المستحوذ عليها كل على حدى لكان على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للبرنامج. حددت المنشأة أن البرنامج من شأنه أن يوفر أقصى قيمة للمشاركين في السوق من خلال استخدامه مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات (أي أصولها التكميلية والالتزامات المرتبطة بها). ولا توجد أدلة تشير إلى أن الاستخدام الحالي للبرنامج هو ليس أعلى وأفضل استخدام له. ولذلك، فإن أعلى وأفضل استخدام للبرنامج هو استخدامه الحالي. (في هذه الحالة، فإن ترخيص البرنامج، في حد ذاته، لا يشير إلى أن القيمة العادلة للأصل سيتم تعظيمها إذا تم استخدامه من قبل المشاركين في السوق على أساس منفرد).

م١٦ – حددت المنشأة أن البيانات المتاحة كافية لتطبيق منهج التكلفة، بالإضافة إلى منهج الدخل، ولكنها ليست كافية لتطبيق منهج السوق حيث إنه لا توجد بيانات مماثلة عن معاملات السوق على برمجيات مماثلة. ويتم تطبيق منهج الدخل والتكلفة على النحو التالي:

(أ) يتم تطبيق منهج الدخل باستخدام طريقة القيمة الحالية. التدفقات النقدية المستخدمة في تلك الطريقة تعكس الدخل المتوقع من البرنامج خلال العمر الاقتصادي (رسوم الترخيص من العملاء). والقيمة العادلة المشار إليها بواسطة هذا المنهج هي ١٥ مليون.

(ب) يتم تطبيق منهج التكلفة عن طريق تقدير المبلغ الذي سيكون مطلوبا حاليًا لامتلاك برنامج بديل مماثلة (أي مع الأخذ في الاعتبار التقادم الاقتصادي والوظيفي). والقيمة العادلة المشار إليها بواسطة هذا المنهج هي١٠,٠٠ مليون.

م١٧ – من خلال تطبيق منهج التكلفة، حددت المنشأة أن المشاركين في السوق لن تكون لديهم القدرة على امتلاك برنامج بديل مماثل. حيث إن بعض خصائص البرنامج هي فريدة من نوعها، بعد أن تم تطويرها باستخدام بيانات خاصة، والتي لا يمكن تكرارها بسهولة. لذا حددت المنشأة أن القيمة العادلة للبرنامج هي١٥ مليون، كما تم تحديدها وفق منهج الدخل.

السوق الأساسي (أو الأكثر منفعة)

م١٨ – مثال رقم (٦) يوضح استخدام مدخلات المستوى (١) لقياس القيمة العادلة للأصول التي تتم في أسواق نشطة مختلفة بأسعار مختلفة.

مثال (٦) – مدخلات المستوى (١) – السوق الأساسي (أو الأكثر منفعة)

م١٩– يباع الأصل في سوقين نشطتين مختلفتين بأسعار مختلفة. المنشأة تدخل في تعاملات مع كل سوق منها ويمكنها الوصول إلى سعر الأصل بتلك الأسواق في تاريخ القياس. السعر الذي يمكن استلامه في السوق أ هو ٢٦ جنيه، وتكاليف المعاملات في هذا السوق هي ٣ وتكاليف نقل الأصل إلى السوق هي ٢ جنيه (أي أن المبلغ الصافي الذي يمكن استلامه في سوق أ هو ٢١). السعر الذي يمكن استلامه في السوق ب هو ٢٥، وتكاليف المعاملات في هذا السوق هي ١ جنيه وتكاليف نقل الأصل إلى السوق هي ٢ جنيه (أي المبلغ الصافي الذي يمكن استلامه في سوق ب هو ٢٢ جنيه).

م٢٠– إذا كان السوق أ هو السوق الأساسي للأصل (أي أن حجم المعاملات ومستوى النشاط أكبر)، سيتم قياس القيمة العادلة للأصل باستخدام السعر الذي يمكن استلامه في هذه السوق، وبعد الأخذ في الاعتبار تكاليف النقل (هو ٢٤ جنيه).

م٢١– إذا لم يكن أي من السوقين هو السوق الأساسي للأصل، سيتم قياس القيمة العادلة للأصل باستخدام سعر السوق الأكثر منفعة. والسوق الأكثر منفعة هي السوق التي يزيد المبلغ الذي يمكن استلامه لبيع الأصل، بعد الأخذ في الاعتبار تكاليف المعاملات وتكاليف النقل (أي المبلغ الصافي المستلم في الأسواق المعنية).

م٢٢– لأن المنشأة سوف تعظم المبلغ الصافي الذي يمكن استلامه في السوق بـ ٢٢ جنيه، يتم قياس القيمة العادلة للأصل باستخدام الأسعار في هذا السوق ٢٥ جنيه، ناقص تكاليف النقل ٢ جنيه، يصبح قياس القيمة العادلة هو ٢٣ جنيه. على الرغم من أن تكاليف المعاملات تؤخذ في الاعتبار عند تحديد أي سوق هي السوق الأكثر منفعة، لا يتم تعديل السعر المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل بتلك التكاليف (على الرغم من تعديلها بتكاليف النقل).

أسعار المعاملات والقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

م٢٣– أوضح المعيار المقصود بسعر المعاملة في كثير من الحالات، أي المبلغ المدفوع (المستلم) لأصل (التزام) معين، وهو – ليس إلزاميا – القيمة العادلة لهذا الأصل (الالتزام) عند الاعتراف الأولي. ويوضح المثال رقم (٧) سعر المعاملة عندما يتضمن أداة مشتقة قد (وربما لا) تساوي القيمة العادلة للأداة عند الاعتراف الأولي.

مثال (٧) – مبادلة أسعار الفائدة عند الاعتراف الأولي

م٢٤ – المنشأة أ (طرف تجزئة) يدخل مع المنشأة ب (تاجر) في مبادلة أسعار فائدة في سوق التجزئة وبالتالي لا يوجد مقابل أولي (أي سعر الصفقة هو صفر). المنشأة أ يمكن لها فقط الوصول إلى سوق التجزئة. المنشأة ب يمكن لها الوصول إلى كل من سوق التجزئة (أي مع أطراف التجزئة) وسوق التجار (أي مع أطراف تجار).

م٢٥ – من وجهة نظر المنشأة أ أن سوق التجزئة التي دخلت فيها منذ بداية عملية التبادل هي السوق الأساسي للمبادلة. وإذا كانت المنشأة أ قد نقلت حقوقها والتزاماتها في إطار عملية تبادل، فإنها افتعلت ذلك مع تاجر في سوق التجزئة. ففي هذه الحالة فإن سعر الصفقة (صفر) هو القيمة العادلة للمبادلة عند الاعتراف الأولي لدي المنشأة أ، أي أن السعر الذي يمكن استلامه أو الذي يمكن دفعه لمبادلة المعاملة مع التاجر في سوق التجزئة (أي سعر الخروج). هذا السعر لن يتم تعديله بأي تكاليف إضافية (معاملة) التي تحمل من قبل التاجر.

م٢٦ – من وجهة نظر المنشأة ب أن سوق التجار (وليس سوق التجزئة) هو السوق الأساسي للمبادلة. وإذا كانت المنشأة قد نقلت حقوقها والتزاماتها في إطار عملية تبادل، فإنها فعلت ذلك مع تاجر في ذلك السوق. لأن السوق الذي دخلت فيها المنشأة منذ البداية يختلف عن السوق الأساسي للمبادلة لذا فإن سعر الصفقة (صفر) لا يعبر بالضرورة عن القيمة العادلة للمبادلة عند الاعتراف الأولي لدي المنشأة. وإذا اختلفت القيمة العادلة عن سعر الصفقة (صفر)، فأن المنشأة تقوم بتطبيق (معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية") لتحديد ما إذا كان الفرق سيعترف به كربح أو خسارة عند الاعتراف الأولي.

الأصول التي عليها قيود

م٢٧ – سوف يختلف التأثير على قياس القيمة العادلة الناتج عن قيود على بيع أو استخدام أحد الأصول من قبل المنشأة اعتمادا على ما إذا كانت هذه القيود ستؤخذ في الاعتبار من قبل المشاركين في السوق عند تسعير الأصول. وتوضح الأمثلة رقم (٨ و٩) تأثير هذه القيود عند قياس القيمة العادلة للأصل.

مثال (٨) – قيود على بيع أدوات حقوق ملكية

م٢٨ – تحتفظ المنشأة بأداة حقوق ملكية (أصل مالي) والتي عليها قيود للبيع من الناحية القانونية أو التعاقدية وذلك لفترة محددة، (على سبيل المثال، هذه القيود تقصر البيع لمستثمرين محددين). القيد هنا خاص بالأداة، وبالتالي، سينقل إلى المشاركين في السوق. وفي هذه الحالة سوف يتم قياس القيمة العادلة للأداة على أساس السعر المعروض لنفس أداة حقوق الملكية التي ليس عليها قيود والتي يتم التعامل عليها في سوق عامة بعد تعديله ليعكس تأثير القيود. ان هذا التعديل يعكس المبلغ المطلوب من المشاركين في السوق بسبب المخاطر المتعلقة بعدم القدرة على الوصول إلى السوق العامة لفترة محددة. وسوف يختلف التعديل اعتمادا على كل ما يلي:

(أ) طبيعة وفترة القيود،

و(ب) إلى أي مدى سيكون المشترون محدودين بسبب القيود (على سبيل المثال قد يكون هناك عدد كبير من المستثمرين المحددين).

و(ج) العوامل النوعية والكمية المحددة لكل من الأداة ومصدر الأداة.

مثال (٩) – القيود على استخدام الأصول

م٢٩ – منحت الجهة المانحة لجمعية لا تهدف للربح أرضا في منطقة سكنية. وتستخدم الأرض حاليا كملعب. وقد حددت الجهة المانحة ضرورة استمرار استخدام الأرض كملعب إلى الأبد من قبل الجمعية. وبعد الاطلاع على المستندات ذات الصلة (مثل القانونية وغيرها)، اكتشفت الجمعية أن مسئولية تلبية قيد الجهة المانحة لن يتم نقلها للمشاركين في السوق إذا باعت الجمعية الأصل، أي أن تقييد الجهة المانحة على استخدام الأرض محدد للجمعية فقط. وعلاوة على ذلك، لا يوجد قيود على الجمعية لبيع الأرض. من ذلك يتضح أنه بدون القيود على استخدام الأرض من قبل الجمعية، يمكن استخدام الأرض كموقع لمشروع سكني. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الأرض لها حق انتفاع في المرافق (أي حق قانوني يتيح تشغيل خطوط الكهرباء في جميع أنحاء الأرض). وفيما يلي تحليل للتأثير على قياس القيمة العادلة للأرض الناتج عن القيد وحق الانتفاع في المرافق:

(أ) تقييد الجهة المانحة على استخدام الأرض. في هذه الحالة وبسبب أن تقييد الجهة المانحة استخدام الأرض يقتصر على الجمعية، ولن يتم نقل القيد للمشاركين في السوق، لذلك، فإن القيمة العادلة للأرض هي الأكبر من القيمة العادلة إذا ما استخدمت الأرض

كملعب (أي أن القيمة العادلة ستعظم الحد الأقصى للأصل من خلال استخدامه من قبل المشاركين في السوق مع الأصول الأخرى أو مع غيرها من الأصول والالتزامات الأخرى) وقيمتها العادلة كموقع لمشروع سكني (أي أن القيمة العادلة ستعظم الحد الأقصى للأصل من خلال استخدامه من قبل المشاركين في السوق على أساس أن الأرض قائمة بذاتها) وبغض النظر عن القيود المفروضة على استخدام الأرض من قبل الجمعية.

(ب) حق الانتفاع في المرافق. لأن حق الانتفاع في المرافق محدد (أي خاصية) للأرض، فإنه سينقل مع الأرض إلى المشاركين في السوق. ولذلك، فإن قياس القيمة العادلة للأرض يجب أن يأخذ في الاعتبار تأثير حق الانتفاع في المرافق، بغض النظر عما إذا كان أعلى وأفضل استخدام هو كملعب أو كموقع لمشروع سكني.

قياس الالتزامات

م٣٠ – يفترض قياس القيمة العادلة للالتزامات أن الالتزامات، سواء كان التزامات مالية أو التزامات غير مالية، سوف تنتقل إلى المشاركين في السوق في تاريخ القياس (أي أن الالتزامات ستبقى قائمة والمشاركين في السوق المنقول لهم الالتزامات ملتزمون بتسوية الالتزامات، وأن هذه الالتزامات لن يتم تسويتها مع الطرف المقابل في تاريخ القياس).

م٣١ – تعكس القيمة العادلة للالتزامات تأثير خطر عدم الوفاء. ويتضمن خطر عدم الوفاء بالالتزامات، ولا يقتصر على، خطر الائتمان الخاص بالمنشأة. وتأخذ المنشأة في الاعتبار تأثير خطر الائتمان (الوضع الائتماني) على القيمة العادلة للالتزامات في كل الفترات التي يتم فيها قياس الالتزامات بالقيمة العادلة لأن هؤلاء الذين يحتفظون بالتزامات المنشأة كأصول لديهم يأخذون في الاعتبار تأثير الوضع الائتماني للمنشأة عند تقدير الأسعار التي يكونوا مستعدون لدفعها.

م٣٢ – على سبيل المثال، افترض أن المنشأة س والمنشأة ص اشتركا في التزام تعاقدي على دفع ٥٠٠ جنيه إلى المنشأة ع خلال خمس سنوات. المنشأة لديها تصنيف ائتماني AA ويمكن أن تقترض بنسبة ٦ %، والمنشأة ص لديها تصنيف ائتماني BBB ويمكن أن تقترض بنسبة ١٢%. المنشأة س ستحصل على حوإلى ٣٧٤ جنيه في مقابل وعدها (القيمة الحالية لمبلغ ٥٠٠ جنيه في خمس سنوات بنسبة ٦ %). المنشأة ص ستحصل على حوإلى٢٨٤ جنيه في مقابل وعدها (القيمة الحالية لمبلغ ٥٠٠ جنيه في خمس سنوات بنسبة ١٢%) لأن القيمة العادلة للالتزامات لكل منشأة (أي المتحصلات) ستتضمن الوضع الائتماني للمنشأة.

م٣٣- الأمثلة من رقم (١٠إلى١٣) توضح قياس الالتزامات وتأثير خطر عدم الوفاء (بما في ذلك خطر الائتمان الخاص بالمنشأة) على قياس القيمة العادلة.

مثال (١٠) – أوراق تم هيكلتها

م٣٤- في ١ يناير ٢٠٠٧ أصدرت المنشأة أ، وهي بنك استثماري لديه تصنيف ائتماني AA أوراقا ذات عائد ثابت لمدة خمس سنوات إلى المنشأة ب. ويرتبط المبلغ الأصلي التعاقدي الذي سوف يدفع عند الاستحقاق من قبل المنشأة أ بمؤشر الأسهم. لم يتم إصدار أي تعزيزات ائتمانية مرتبطة مع أو تكون ذات صلة بالعقد (أي لا توجد ضمانات تم نشرها وليس هناك ضمانات من طرف ثالث). بوبت المنشأة أ هذه الورقة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. ويتم قياس القيمة العادلة لهذه الورقة (أي التزام المنشأة أ) خلال ٢٠٠٧ باستخدام أسلوب القيمة الحالية المتوقعة. وبناء على ذلك تكون التغيرات في القيمة العادلة هي كما يلي:

(أ) القيمة العادلة في ١ يناير ٢٠٠٧: يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة المستخدمة في طريقة القيمة الحالية باستخدام معدل خالٍ من المخاطر لمنحنى السندات الحكومية في ١ يناير ٢٠٠٧، بالإضافة إلى هامش نسبة سندات الشركات AA التي يمكن ملاحظتها في السوق المالية مقارنة بنسبة السندات الحكومية، وإذا كان خطر عدم الوفاء غير منعكس بالفعل في التدفقات النقدية، فيتم تعديل (إما صعودا أو هبوطا) خطر الائتمان الخاص بالمنشأة أ (أى تعديل خطر الائتمان بمعدل خالٍ من المخاطر). ولذلك، فإن القيمة العادلة للالتزام عند الاعتراف الأولي لدي المنشأة أ يأخذ في الاعتبار خطر عدم الوفاء، بما في ذلك خطر الائتمان المحدد للمنشأة، الأمر الذي يفترض أن ينعكس على المتحصلات.

(ب) القيمة العادلة في ٣١ مارس ٢٠٠٧: خلال مارس٢٠٠٧، أتسع نطاق هامش الائتمان لسندات الشركات AA، مع عدم وجود أية تغييرات على خطر الائتمان الخاص بالمنشأة أ. وبناء عليه يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة المستخدمة في طريقة القيمة الحالية باستخدام معدل خالٍ من المخاطر لمنحنى السندات الحكومية في ٣١ مارس ٢٠٠٧، بالإضافة إلى هامش نسبة سندات الشركات AA التي يمكن ملاحظتها في السوق الحالية مقارنة بنسبة السندات الحكومية، وإذا كان خطر عدم الوفاء غير منعكس بالفعل في التدفقات النقدية، فيتم تعديل خطر الائتمان الخاص

بالمنشأة أ (أي تعديل خطر الائتمان بمعدل خالٍ من المخاطر). ولأن خطر الائتمان الخاص بالمنشأة لمتغير منذ الاعتراف الأولي، لذلك، فإن القيمة العادلة للالتزام بالمنشأة أ ستتغير كنتيجة للتغيرات في هامش نسبة الائتمان بشكل عام. وتعكس التغيرات في هامش الائتمان افتراضات المشاركين في السوق الحالية حول التغيرات في خطر عدم الوفاء بشكل عام، والتغيرات في خطر السيولة والتعويض المطلوب لتحمل تلك المخاطر.

(ج) القيمة العادلة في ٣٠ يونيو٢٠٠٧: في ٣٠ يونيو٢٠٠٧ لم تكن هناك أي تغييرات على هامش نسبة سندات الشركات AA ومع ذلك، وعلى أساس هيكلة الأوراق المصدرة وفقا للبيانات النوعية الأخرى، حددت المنشأة أ أن الجدارة الائتمانية الخاصة بها عززت داخل هامش الائتمان AA. وبناء عليه يتم خصم التدفقات النقدية المتوقعة المستخدمة في طريقة القيمة الحالية باستخدام معدل خالٍ من المخاطر لمنحنى السندات الحكومية في ٣٠يونيو٢٠٠٧، بالإضافة إلى هامش نسبة سندات الشركات AA التي يمكن ملاحظتها في السوق الحالية مقارنة بنسبة السندات الحكومية (لم يتغير منذ ٣١ مارس ٢٠٠٧) ، وإذا كان خطر عدم الوفاء غير منعكس بالفعل في التدفقات النقدية، فيتم تعديل خطر الائتمان الخاص بالمنشأة أ (أي تعديل خطر الائتمان بمعدل خالٍ من المخاطر). ولذلك، فإن القيمة العادلة للالتزام بالمنشأة أ ستتغير كنتيجة للتغير في خطر الائتمان الخاصة بالمنشأة داخل هامش نسبة سندات الشركات AA .

مثال (١١) –الالتزامات الناتجة عن وقف التشغيل

م ٣٥– في ١ يناير ٢٠٠٧، افترضت المنشأة أ التزامات ناتجة عن وقف التشغيل في عملية تجميع الأعمال. المنشأة مطالبه من الناحية القانونية بتفكيك وإزالة منصة النفط البحرية في نهاية عمرها الإنتاجي، الذي يقدر أن يكون ١٠ أعوام.

م ٣٦– تستخدم المنشأة على أساس الفقرات (من "أت٢٣" إلى "أت٣٠") من المعيار، أسلوب القيمة الحالية المتوقعة لقياس القيمة العادلة للالتزامات الناتجة من وقف تشغيل.

م ٣٧– إذا تعاقدت المنشأة أ على نقل الالتزامات الناتجة من وقف التشغيل لأحد المشاركين في السوق، فإن المنشأة أ تفترض أن المشاركين في السوق سوف يستخدمون جميع

المدخلات التالية – باحتمالات مرجحة كلما كان ذلك مناسب – عند تقدير السعر الذي من المتوقع أن يتم استلامه:

(أ) تكاليف العمالة.

(ب) توزيع التكاليف العامة.

(ج) تعويض القيام بالنشاط الذي سيدفعه المشاركين في السوق على أساس أن المخاطر المرتبطة مع الالتزام بتفكيك وإزالة الأصل. ويشمل هذا التعويض كلا من البندين التاليين:

(١) أرباح العاملين والتكاليف العامة.

(٢) خطر أن التدفقات النقدية الفعلية قد تختلف عن تلك المتوقعة، باستثناء التضخم.

(د) أثر التضخم على التكاليف والأرباح المقدرة.

(هـ) القيمة الزمنية للنقود، باستخدام معدل خالٍ من المخاطر.

(و) خطر عدم الآداء المتعلق بعدم قدرة المنشأة أ على الوفاء بالتزاماتها، بما في ذلك خطر الائتمان الخاص بالمنشأة أ.

م ٣٨ – الافتراضات الهامة التي تستخدمها المنشأة أ لقياس القيمة العادلة هي كما يلي:

(أ) يتم تعديل تكاليف العمالة على أساس أجور السوق الحالية (معدلة بزيادات الأجور المتوقعة في المستقبل)، والمطلوب لاستئجار مقاولين لتفكيك وإزالة منصات النفط البحرية. المنشأة أ تقوم بتقييم احتمالات تقديرات التدفقات النقدية على النحو التالي:

التدفقات النقدية المقدرة	**تقييم الاحتمالات**	**التدفقات النقدية المتوقعة**
١٠٠٠٠٠ جنيه	٢٥%	٢٥٠٠٠جنيه
١٢٥٠٠٠ جنيه	٥٠%	٦٢٥٠٠ جنيه
١٧٥٠٠٠ جنيه	٢٥%	٤٣٧٥٠ جنيه
		١٣١٢٥٠ جنيه

(أ) وضع تقييم احتمال على أساس أن المنشأة أ ستقوم بالوفاء بالتزاماتها من هذا النوع على أساس خبراتها ومعرفتها بالسوق.

(ب) قامت المنشأة أ باستخدام معدل مطبق على تكاليف العمالةعند توزيع التكاليف العامة وتكاليف تشغيل المعدات (٨٠% من تكاليف العمالة المتوقعة). وهذا يتفق مع هيكل التكاليف من المشاركين في السوق.

(ج) قامت المنشأة أ بتقدير أن التعويض اللازم للقيام بالنشاط الذي سيدفعه المشاركون في السوق على أساس أن المخاطر المرتبطة مع الالتزام بتفكيك وإزالة الأصل هو النحو التالي:

١) أن المقاول (طرف ثالث) عادة ما يضيف نسبة زيادة على العمالة والتكاليف الداخلية الموزعة لتوفير هامش الربح. وهامش الربح المستخدم (٢٠ %) يمثل فهم المنشأة أ من أرباح التشغيل التي يحصل عليها المقاولون عموما من تفكيك وإزالة منصات النفط البحرية. المنشأة أ افترضت أن هذا المعدل يتوافق مع معدل أن المشاركين في السوق سيدفعون مثل هذا التعويض للقيام بالنشاط.

٢) أن المقاول عادة ما يطلب تعويضا عن المخاطر التي تكمن في أن التدفقات النقدية الفعلية قد تختلف عن تلك المتوقعة بسبب عدم اليقين المتأصل في تحديد سعر اليوم لمشروع لن يحدث إلا بعد ١٠ أعوام. افترضت المنشأة أ أن علاوة (قيمة) هذا الخطر تمثل ٥%من التدفقات النقدية المتوقعة بما في ذلك أثر التضخم.

(د) على أساس بيانات السوق المتاحة، افترضت المنشأة أ أن نسبة معدل التضخم هي ٤ % لمدة ١٠ أعوام.

(هـ) أن معدل العائد الخالي من المخاطر لفترة استحقاق ١٠ أعوام في ١ يناير ٢٠٠١ هو ٥ %. وقد عدلت المنشأة أ هذا المعدل بنسبة ٣,٥ % لتعكس خطر عدم الأداء الخاص بها (أي خطر أنها لن تقوم بالوفاء بالتزاماتها)، بما في ذلك خطر الائتمان الخاص بها، لذلك، فإن معدل الخصم المستخدم لحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية هو ٨,٥ %.

م ٣٩ – افترضت المنشأة أ أن افتراضاتها سيتم استخدامها من قبل المشاركين في السوق. وبالإضافة إلى ذلك، لم تعدل المنشأة أ قياس قيمتها العادلة بوجود قيود تمنعها من نقل الالتزام. كما هو موضح في الجدول التالي، المنشأة أ تقيس القيمة العادلة للالتزامات الناتجة عن وقف التشغيل بمبلغ ١٩٤,٨٧٩جنيه.

التدفقات النقدية المتوقعة في ١ يناير ٢٠٠١

	جنيه
تكاليف العمالة المتوقعة	١٣١٢٥٠
التكاليف العامة وتكاليف المعدات الموزعة (٠,٨٠ ×١٣١٢٥٠)	١٠٥٠٠٠
ربح المقاول بنسبة الزيادة [٠,٢٠ × (١٣١٢٥٠+١٠٥٠٠٠)]	٤٧٢٥٠
التدفقات النقدية المتوقعة قبل التعديل بمعدل التضخم	٢٨٣٥٠٠
معامل التضخم (٤٪ لمدة ١٠ أعوام)	١٤٨٠٢
التدفقات النقدية المتوقعة بعد تعديل معدل التضخم	٤١٩٦٣٧
علاوة خطر السوق (٠,٠٥ × ٤١٩٦٣٧)	٢٠٩٨٢
التدفقات النقدية المتوقعة بعد تعديل خطر السوق	٤٤٠٦١٩
القيمة الحالية المتوقعة باستخدام معدل خصم ٨,٥ ٪ لمدة ١٠ سنوات	١٩٤٨٧٩

مثال (١٢) – التزام الدين: السعر المتداول

م ٤٠ – في ١ يناير ٢٠٠١، المنشأة ب أصدرت أدوات دين متداولة في البورصة بقيمة أسمية ٢ مليون جنيه وتصنيفها BBB لمدة خمس سنوات بسعر فائدة سنوي ثابت ١٠ %. بوبت المنشأة ب هذا الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

م ٤١ – في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، تم تداول أداة الدين كأصل في سوق نشطة بمبلغ ٩٢٩ جنيه لكل ١٠٠٠ جنيه من القيمة الاسمية وذلك بعد دفع الفائدة المستحقة. المنشأة ب استخدمت السعر المتداول للأصل في سوق نشطة كمدخل أولى في قياس القيمة العادلة لأداة الدين (٩٢٩× [٢ مليون ÷ ١٠٠٠ =] ١٨٥٨٠٠٠)

م ٤٢ – في تحديد ما إذا كان السعر المتداول للأصل في سوق نشطة يمثل القيمة العادلة للالتزام، قامت المنشأة ب بتقييم ما إذا كان السعر المتداول للأصل يشمل تأثير العوامل التي لا تنطبق على قياس القيمة العادلة للالتزامات، على سبيل المثال، إذا كان السعر المتداول للأصل يشتمل على تأثير تعزيز الائتمان من طرف ثالث وما إذا كان ذلك التعزيز سوف يعالج محاسبيا بشكل منفصل من وجهة نظر مصدر أداة الدين. قامت المنشأة ب بافتراض انه لا توجد تعديلات مطلوبة على السعر المتداول للأصل. ووفقا لذلك، افترضت المنشأة ب أن القيمة العادلة لأداة الدين في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ هي ١٨٥٨٠٠٠ جنيه بوبت وافصحت المنشأة ب أن قياس القيمة العادلة لأداة الدين الخاصة بها هي في المستوى ١ من تدرج مستويات قياس القيمة العادلة.

مثال (١٣) التزام الدين: أسلوب القيمة الحالية

م ٤٣ – في ١ يناير ٢٠٠١، المنشأة ج أصدرت أداة دين في اكتتاب خاص بقيمة أسمية ٢ مليون جنيه وتصنيفها BBB لمدة خمس سنوات بسعر فائدة سنوي ثابت ١٠%. بوبت المنشأة ج هذا الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

م ٤٤ – في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، المنشأة ج لا تزال تحمل نفس التصنيف الائتماني BBB. ولم تتغير ظروف السوق من تاريخ صدور أداة الدين، بما في ذلك أسعار الفائدة المتاحة، هوامش الائتمان للحصول على تصنيف BBB لجودة الائتمان والسيولة ولكن، هامش الائتمان الخاص بالمنشأة ج قد تدهورت بنسبة ٥٠ نقطة بسبب التغير في خطر عدم الآداء الخاص بالمنشأة. وبعد الأخذ في الاعتبار جميع ظروف السوق، افترضت المنشأة ج أنها إذا قامت بإصدار أداه الدين في تاريخ القياس، سيكون سعر الفائدة ١٠,٥% أو أن المنشأة ج ستحصل على قيمة أقل من القيمة الأسمية عند إصدار أداة الدين.

م ٤٥ – ولغرض هذا المثال، يتم احتساب القيمة العادلة للالتزام في المنشأة ج باستخدام أسلوب القيمة الحالية. افترضت المنشأة ج أن المشاركين في السوق سوف يستخدمون جميع المدخلات التالية (الفقرات من "أت١٢" إلى "أت٣٠" من المعيار) عند تقدير السعر الذي يتوقع أن يستلمها المشاركون في السوق مقابل التزام المنشأة ج:

(أ) شروط أداة الدين، بما في ذلك جميع ما يلي:

(١) عائد بنسبة ١٠ %.

و(٢) أصل المبلغ (٢ مليون جنيه)،

و(٣) مدة أربع سنوات.

(ب) معدل الفائدة في السوق ١٠,٥ % (والذي يشتمل على التغير في خطر عدم الآداء بواقع ٥٠ نقطة من تاريخ الاصدار).

م ٤٦ – باستخدام أسلوب القيمة الحالية، افترضت المنشأة ج أن القيمة العادلة للالتزام الخاص بها في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ هي ١٩٦٨٦٤١ جنيه.

م ٤٧ – لم تتضمن المنشأة ج أي مدخلات إضافية إلى أسلوب القيمة الحالية لمقابلة الخطر أو الربح الذي من الممكن أن يطلبه المشاركون في السوق نتيجة التعويض المقابل للالتزام. لأن التزام المنشأة ج هو التزام مالٍ، حيث إن المنشأة ج افترضت أن سعر الفائدة متضمن بالفعل الخطر أو الربح الذي من الممكن أن يطلبه المشاركون في السوق نتيجة التعويض المقابل للالتزام. وعلاوة على ذلك، لم تقم المنشأة ج بتعديل أسلوب القيمة الحالية بوجود قيود تمنعها من نقل الالتزام.

قياس القيمة العادلة عندما يكون حجم أو مستوى النشاط للأصول أو الالتزامات قد انخفض بشكل هام

م ٤٨ – المثال رقم (١٤) يوضح استخدام الحكم الشخصي عند قياس القيمة العادلة للأصول المالية عندما كان هناك انخفاض هام في حجم أو مستوى النشاط للأصل بالمقارنة مع النشاط العادي بالسوق للأصل (أو الأصول المماثلة).

مثال (١٤) – تقدير معدل العائد في السوق عندما يكون حجم أو مستوى النشاط لأحد الأصول قد انخفضت بشكل هام

م ٤٩ – في ١ يناير ٢٠٠٨ (تاريخ اصدار الأوراق المالية)، استثمرت المنشأة أ في الأوراق المالية الشريحة الأولي (تصنيف AAA) الخاصة بالرهن العقاري السكني. الشريحة الأولي تمثل المرتبة الثالثة من حيث الأهمية ضمن مجموعة من سبع شرائح. الضمانات الخاصة بالأوراق المالية للرهن العقاري السكنى غير المضمونة وغير المطابقة لقروض الرهن العقاري السكني التي سبق وأن أصدرت في النصف الثاني من ٢٠٠٦.

م ٥٠ – في ٣١ مارس ٢٠٠٩ (تاريخ القياس) الشريحة الأولي هي الآن تصنيف A.وكان يتم التداول سابقا على هذه الشريحة الخاصة بالرهن العقاري السكني من خلال سوق وسطاء. ولكن، كان حجم التداول في هذه السوق نادرًا، مع عدد قليل من المعاملات التي تجري شهريا اعتبارا من ١ يناير ٢٠٠٨ حتى ٣٠ يونيو ٢٠٠٨ والقليل، إن وجد، من نشاط التداول خلال التسعة أشهر قبل ٣١ مارس ٢٠٠٩.

م ٥١ – أخذت المنشأة أ بعين الاعتبار العوامل في الفقرة "أت٣٧" من المعيار لتحديد ما إذا كان هناك انخفاض هام في حجم أو مستوى النشاط للشريحة الأولي الخاصة بالرهن العقاري السكني الذي استثمرت فيه. وبعد تقييم أهمية وجدوى العوامل، افترضت المنشأة أ أن حجم ومستوى النشاط للشريحة الأولي الخاصة بالرهن العقاري السكني قد انخفض بشكل هام. واعتمدت المنشأة أ على حكمها في المقام الأول على أساس أن كان هناك القليل، إن وجد، من نشاط التداول لفترة طويلة قبل تاريخ القياس.

م ٥٢ – لأن هناك القليل، إن وجد، من نشاط التداول لدعم اسلوب التقييم باستخدام منهج السوق، فقد قررت المنشأة أ أن تستخدم منهج الدخل باستخدام أسلوب معدل الخصم المعدل المبين في الفقرات من "أت١٨ إلى "أت٢٢" من المعيار لقياس القيمة العادلة الخاصة بالرهن العقاري السكني في تاريخ القياس. مع استخدام المنشأة أ للتدفقات النقدية التعاقدية الخاصة بالرهن العقاري السكني (راجع أيضا الفقرات ٦٧ و٦٨ من المعيار).

م ٥٣ – بعد ذلك قدرت المنشأة أ معدل الخصم (أي معدل العائد في السوق) لخصم هذه التدفقات النقدية التعاقدية. ويقدر معدل العائد في السوق باستخدام كل مما يلي:

(أ) معدل فائدة خالٍ من المخاطر.

(ب) التعديلات المقدرة للفروق بين بيانات السوق المتاحة والشريحة الأولي الخاصة بالرهن العقاري السكني التي استثمرت فيها المنشأة أ. وهذه التعديلات تعكس بيانات السوق المتاحة عن خطر عدم الآداء المتوقع وغيرها من المخاطر (على سبيل المثال خطر الإخفاق في السداد، خطر تغير قيمة الضمانة وخطر السيولة) التي من شأنها أن يأخذها المشاركون في السوق في الاعتبار عند تسعير الأصل في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

م ٥٤ – تأخذ المنشأة أ في الاعتبار المعلومات التالية عند تقدير التعديلات في الفقرة م ٥٣ (ب):

(أ) هامش الائتمان الخاص بالشريحة الأولي الخاصة بالرهن العقاري السكني في تاريخ الاصدار كما تضمنه سعر المعاملة الأصلي.

(ب) التغير في هامش الائتمان من واقع المعاملات الملحوظة من تاريخ الإصدار وحتى تاريخ القياس للأوراق المالية المماثلة الخاصة بالرهن العقاري السكني أو على أساس المؤشرات ذات الصلة.

(ج) خصائص الشريحة الأولي الخاصة بالأوراق المالية للرهن العقاري السكني مقارنة مع الأوراق المالية المماثلة للرهن العقاري السكني أو مؤشرات، بما في ذلك جميع ما يلي:

(١) جودة الأصول، أي معلومات حول أداء قروض الرهن العقاري مثل تأخرالسداد ومعدلات الاعدام، نسبة الخسارة ومعدلات الدفع المقدم.

(٢) أقدمية أو تبعية الرهن العقاري السكني الخاص بالشريحة.

(٣) العوامل الأخرى ذات الصلة.

(د) التقارير ذات الصلة الصادرة عن المحللين ووكالات التصنيف.

(هـ) الأسعار المتداولة من أطراف ثالثة مثل السماسرة أو خدمات التسعير.

م ٥٥ – قدرت المنشأة أ أن عدد المشاركين في السوق هو أحد المؤشرات لمعدل العائد في السوق والذي يمثل ١٢ % (١٢٠٠ نقطة) والذي سوف يستخدم عند تسعير الشريحة الأولي الخاصة بالرهن العقاري. وقد تم تقدير هذا المعدل على النحو التالي:

(أ) ٣٠٠ نقطة في البداية كمعدل فائدة خالٍ من المخاطر ذو صلة في ٣١ مارس ٢٠٠٩.

(ب) إضافة٢٥٠ نقطة لهامش الائتمان فوق المعدل الخالي من المخاطر عند اصدار الشريحة الأولي في يناير٢٠٠٨.

(ج) إضافة ٧٠٠ نقطة للتغير المقدر في هامش الائتمان فوق المعدل الخالي من المخاطر للشريحة الأولي ما بين ١ يناير ٢٠٠٨ و٣١ مارس ٢٠٠٩. وقد تم تطوير هذا التقدير على أساس التغير في المؤشر الأكثر مماثلة المتوفر لتلك الفترة الزمنية.

(د) تخفيض ٥٠ نقطة (بالصافي) لتعديل الاختلافات بين المؤشر المستخدم لتقدير التغير في هامش الائتمان وبين الشريحة الأولي. ويتكون المؤشر المشار إليه من قروض رهن عقاري عالية المخاطر، في حين أن الأوراق المالية للمنشأة أ الخاصة بالرهن العقاري السكني تتكون من قروض رهن عقاري مماثلة لمحفظة ائتمان أكثر افضلية (مما يجعلها أكثر جاذبية للمشاركين في السوق). ولكن، لا يعكس هذا المؤشر خطر السيولة المناسب للشريحة الأولي في ظل ظروف السوق الحالية. ولذلك، فإن تعديل ٥٠ نقطة هو صافي التعديلين التاليين:

(١) التعديل الأول هو تخفيض ٣٥٠ نقطة، الذي قدر بمقارنة العائد من المعاملات الأخيرة الخاصة بالرهن العقاري السكني في يونيو٢٠٠٨مع عائد المؤشر لنفس تلك التواريخ. حيث إنه لا توجد معلومات متاحة تشير إلى أن العلاقة بين الأوراق المالية للمنشأة أ والمؤشر قد تغيرت.

(٢) التعديل الثاني هو إضافة ٣٠٠ نقطة، والذي تقوم به المنشأة أ كأفضل تقدير لخطر السيولة الإضافي المتأصل في الأوراق المالية (الوضع النقدي) مقارنة بالمؤشر (الوضع الاصطناعي). وقد اشتق هذا التقدير بعد الأخذ في الاعتبار خطر السيولة الموجود في المعاملات النقدية الأخيرة لمجموعة من الأوراق المالية المماثلة.

م ٥٦ – وكمؤشر إضافي لمعدل العائد في السوق، تأخذ المنشأة أ بعين الاعتبار اثنين من الأسعار الإرشادية الأخيرة (أي غير الملزمة) المقدمة من قبل وسطاء طيبوا السمعة للأوراق المالية للشريحة الأولي الخاصة بالرهن العقاري السكني والتي هي ما بين ١٥–١٧ %. والمنشأة أ غير قادرة على تقييم أسلوب/ أساليب التقييم أو المدخلات المستخدمة لتطوير التداول. ولكن، المنشأة أ قادرة على تأكيد أن التداول لا يعكس نتائج المعاملات.

م ٥٧ – لأن المنشأة ألديها مؤشرات متعددة لمعدل العائد في السوق والذي سوف يأخذه المشاركون في السوق بعين الاعتبار عند قياس القيمة العادلة، فإن المنشأة تقوم بتقييم وقياس أو زان مؤشرات معدل العائد، آخذة في الاعتبار معقولية مدي الاختلاف طبقا للنتائج.

م ٥٨– افترضت المنشأة أ أن ١٣ % هي النقطة الأكثر تمثيلا للقيمة العادلة بين مدي المؤشرات في ظل ظروف السوق الحالية. ووضعت المنشأة أ وزناً أكبر لمؤشر ١٢ % (أي تقديراتها الخاصة لمعدل العائد في السوق) وذلك للأسباب التالية:

(أ) افترضت المنشأة أ أن هذا التقدير الخاص بها مناسبا لدمج المخاطر (مثل خطر الإخفاق في السداد، خطر تغير قيمة الضمانة وخطر السيولة) والذي من شأنه أن يستخدمه المشاركون في السوق عند تسعير الأصل في ظل ظروف السوق الحالية.

(ب) تداول الوسيط غير ملزم ولا يعكس نتائج المعاملات، والمنشأة أ غير قادرة على تقييم أسلوب/ أساليب التقييم أو المدخلات المستخدمة لتطوير التداول.

إفصاحات القيمة العادلة

م ٥٩– الأمثلة من رقم ١٥ إلى رقم ١٩ توضح الافصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين ٩٢ و٩٣ (أ) و (ب) و (د) – (ح) (ط) و٩٩ من المعيار.

مثال (١٥) – قياس الأصول بالقيمة العادلة

م ٦٠- بالنسبة للأصول الالتزامات التي تقاس بالقيمة العادلة في نهاية الفترة المالية، يتطلب المعيار الافصاحات الكمية عن قياسات القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والالتزامات.

وقد تفصح المنشأة عما يلي للأصول لتتوافق مع الفقرة ٩٣ (أ) و (ب) من المعيار:

(بالملايين)

بيــــان	٣١ ديسمبر ٢٠٠٩	قياسات القيمة العادلة في نهاية الفترة المالية باستخدام الأسعار المدرجة في أسواق نشطة لأصول مماثلة (مستوى ١)	غيرها من المدخلات الهامة الملحوظة (مستوى ٢)	المدخلات الهامة غير الملحوظة (المستوى ٣)	إجمالي الأرباح (الخسائر)
قياسات القيمة العادلة المتكررة					
أسهم بغرض المتاجرة:					
نشاط العقارات	٩٣	٧٠	٢٣		
نشاط النفط والغاز	٤٥	٤٥			
اخري	١٥	١٥			
إجمالي الأسهم بغرض المتاجرة	١٥٣	١٣٠	٢٣		
الأسهم أخري					
نشاط الخدمات المالية	١٥٠	١٥٠			
نشاط الرعاية الصحية	١٦٣	١١٠		٥٣	
نشاط الطاقة	٣٢			٣٢	
صناديق استثمار الأسهم الخاصة	٢٥			٢٥	
اخري	١٥	١٥			
إجمالي الأسهم الأخرى	٣٨٥	٢٧٥		١١٠	
سندات الدين:					
الأوراق المالية الخاصة بالرهن العقاري السكني	١٤٩		٢٤	١٢٥	
الأوراق المالية الخاصة بالرهن العقاري التجاري	٥٠			٥٠	
سندات الدين المضمونة	٣٥			٣٥	
الأوراق المالية الحكومية الخالية من المخاطر	٨٥	٨٥			
سندات الشركات	٩٣	٩	٨٤		

بيـــــان	٣١ ديسمبر ٢٠٠٩	قياسات القيمة العادلة في نهاية الفترة المالية باستخدام الأسعار المدرجة في أسواق نشطة لأصول مماثلة (مستوى ١)	غيرها من المدخلات الهامة الملحوظة (مستوى ٢)	المدخلات الهامة غير الملحوظة (المستوى ٣)	إجمالي الأرباح (الخسائر)
مجموع سندات الدين	٤١٢	٩٤	١٠٨	٢١٠	
صناديق تغطية الاستثمارات					
الأسهم طويلة / قصيرة	٥٥		٥٥		
الفرص العالمية	٣٥		٣٥		
سندات الدين ذات عائد مرتفع	٩٠			٩٠	
إجمالي صناديق تغطية الاستثمارات	١٨٠		٩٠	٩٠	
المشتقات:					
عقود أسعار الفائدة	٥٧		٥٧		
عقود تبادل العملات الأجنبية	٤٣		٤٣		
عقود الائتمان	٣٨			٣٨	
العقود المستقبلية للسلع	٧٨	٧٨			
العقود الآجلة للسلع	٢٠		٢٠		
إجمالي المشتقات	٢٣٦	٧٨	١٢٠	٣٨	
الاستثمارات العقارية:					
تجاري -أسيا	٣١			٣١	
تجاري -أو روبا	٢٧			٢٧	
إجمالي الاستثمارات العقارية	٥٨			٥٨	
إجمالي قياسات القيمة العادلة المتكررة	١،٤٢٤	٥٧٧	٣٤١	٥٠٦	
قياسات القيمة العادلة غير المتكررة					
أصول محتفظ بها بغرض البيع	٢٦		٢٦		١٥
إجمالي قياسات القيمة العادلة غير المتكررة	٢٦		٢٦		١٥

(ملاحظة: سيتم عرض جدول مماثل للالتزامات ما لم تعتبر المنشأة أن شكلا آخر أكثر ملاءمة) .

مثال (١٦) – تسوية قياسات القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى (٣) مع التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

م ٦١ – بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المتكررة والمصنفة ضمن المستوى (٣) من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يتطلب المعيار تسوية بداية من الأرصدة الافتتاحية إلى الأرصدة الختامية لكل فئة من الأصول الالتزامات. وقد تفصح المنشأة عما يلي للأصول لتتوافق مع الفقرتين "٩٣هـ" و"٩٣و" من المعيار:

بالملايين

بيـــان	أسهم	قياسات القيمة العادلة باستخدام مدخلات هامة غير ملحوظة (المستوى ٣)		سندات دين			صناديق تغطية الاستثمارات	المشتقات
	نشاط الرعاية الصحية	نشاط الطاقة	صناديق الأسهم الخاصة	سندات الرهن العقاري السكني	سندات الرهن العقاري التجاري	سندات الدين المضمونة	سندات دين ذات عائد مرتفع	عقود الائتمان
الرصيد الافتتاحي	٤٩	٢٨	٢٠	١٠٥	٣٩	٢٥	١٤٥	٣٠
التحويل إلى مستوى (٣)				٦٠				
التحويل من مستوى (٣)				(٥)				
إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة								
المسجل ضمن الأرباح والخسائر			٥	(٢٣)	(٥)	(٧)	٧	٥
المسجل ضمن بنود الدخل الشامل (حقوق الملكية)	٣	١						
المشتريات، الإصدارات، المبيعات والتسويات								
المشتريات	١	٣			١٦	١٧		١٨
الإصدارات								
المبيعات				(١٢)			(٦٢)	
التسويات								(١٥)
الرصيد الختامي	٥٣	٣٢	٢٥	١٢٥	٥٠	٣٥	٩٠	٣٨
التغيير في الأرباح أو الخسائر غير المحققة للفترة متضمنة ربح أو خسارة الأصول المحتفظ بها في نهاية الفترة المالية			٥	(٣)	(٥)	(٧)	(٥)	٢

(ملاحظة: سيتم عرض جدول مماثل للالتزامات ما لم تعتبر المنشأة أن شكلا آخر أكثر ملاءمة) .

م ٦٢- الأرباح والخسائر المثبتة ضمن ربح أو خسارة الفترة (أعلاه) تتمثل في الدخل المالي وغير المالي على النحو التالي:

بالملايين

البيـــــان	الدخل المالى	الدخل غير المالى
إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة المدرجة في الربح أو الخسارة	(١٨)	٤
التغيير في الأرباح أو الخسائر غير المحققة للفترة متضمنة ربح أو خسارة الأصول المحتفظ بها في نهاية الفترة المالية	(١٣)	٤

(ملاحظة: سيتم عرض جدول مماثل للالتزامات ما لم تعتبر المنشأة أن شكلا آخر أكثر ملاءمة) .

مثال (١٧) – أساليب التقييم والمدخلات

م ٦٣- لقياس القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى ٢ والمستوى ٣ من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يتطلب المعيار من المنشأة الإفصاح عن وصف أسلوب/أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة في قياس القيمة العادلة. ولقياس القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى ٣ من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يجب أن تكون معلومات المدخلات المستخدمة الهامة الغير ملحوظة معلومات كمية. وقد تفصح المنشأة عما يلي للأصول لتتوافق مع متطلبات الإفصاح عن المدخلات المستخدمة الهامة الغير ملحوظة في قياس القيمة العادلة وفقا للفقرة "٩٣د" من المعيار:

معلومات كمية لقياس القيمة العادلة باستخدام مدخلات هامة غير ملحوظة (المستوى ٣)				
				بالملايين
بيـــــان	القيمة العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩	أساليب/أسلوب التقييم	المدخلات غير ملحوظة	المدي (المتوسط المرجح)
الأسهم الأخرى				
نشاط الرعاية الصحية	٥٣	التدفقات النقدية المخصومة	المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال	٧٪-١٦٪ (١٢,١ ٪)
			معدل نموالإيرادات طويلة الأجل	٢٪-٥٪ (٤,٢٪)
			هامش التشغيل قبل الضرائب طويل الأجل	٣٪-٢٠٪ (١٠,٣ ٪)
			الخصم الناتج عن عدم وجود تسويق	٥٪-٢٠٪ (١٧٪)
			أثر الرقابة	١٠٪ -٣٠ ٪ (٢٠ ٪)
		سوق الشركات المماثلة	معامل الربحية المتعدد قبل الفوائد، الضرائب، الاهلاك والاستهلاك EBITDA Multiple	١٠-١٣ (١١,٣)
			معامل الإيرادات المتعدد	١,٥-٢,٠ (١,٧)

معلومات كمية لقياس القيمة العادلة باستخدام مدخلات هامة غير ملحوظة (المستوى ٣)				
				بالملايين
بيـــــان	القيمة العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩	أساليب/أسلوب التقييم	المدخلات غير ملحوظة	المدي (المتوسط المرجح)
			الخصم الناتج عن عدم وجود تسويق	٥٪-٢٠٪ (١٧٪)
			أثر الرقابة	١٠٪-٣٠٪ (٢٠ ٪)
نشاط الطاقة	٣٢	التدفقات النقدية المخصومة	المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال	٨٪-١٢٪ (١١,١٪)
			معدل نموالإيرادات طويلة الأجل	٣٪ ـ ٥,٥ ٪ (٤,٢٪)
			هامش التشغيل قبل الضرائب طويل الأجل	٧,٥ ٪ -١٣٪ (٩,٢٪)
			الخصم الناتج عن عدم وجود تسويق	٥ ٪ -٢٠ ٪ (١٠٪)
			أثر الرقابة	١٠ ٪ -٢٠ ٪ (١٢٪)
		سوق الشركات المماثلة	معامل الربحية المتعدد قبل الفوائد، الضرائب، الاهلاك والاستهلاك EBITDA Multiple	٦,٥ -١٢ (٩,٥)
			معامل الإيرادات المتعدد	١,٠ -٣,٠ (٢,٠)
			الخصم الناتج عن عدم وجود تسويق	٥ ٪ -٢٠ ٪ (١٠٪)
			أثر الرقابة	١٠ ٪ -٢٠ ٪ (١٢٪)
صناديق استثمار الأسهم الخاصة	٢٥	صافي قيمة الأصول	غير متاح	غير متاح
سندات الدين:				
الأوراق المالية الخاصة الرهن العقاري السكني	١٢٥	التدفقات النقدية المخصومة	معدل الدفع المقدم المستمر	٣٪ -٥,٥٪ (٤,٥ ٪)
			احتمالية الإخفاق	٥٪ -٥٠٪ (١٠٪)
			مقدار الخسارة	٤٠٪ -١٠٠٪ (٦٠٪)
الأوراق المالية الخاصة الرهن العقاري التجاري	٥٠	التدفقات النقدية المخصومة	معدل الدفع المقدم المستمر	٣٪ ـ٥٪ (١,٤٪)
			احتمالية الإخفاق	٢ ٪ -٢٥ ٪ (٥٪)
			مقدار الخسارة	١ ٪ -٥٠ ٪ (٢٠ ٪)
التزامات الدين المضمونة	٣٥	التسعير التوافقي	العروض	٢٠ -٤٥
			نسبة تعديلات المقارنة	-١٠٪ -+١٥٪ (+٥٪)

معلومات كمية لقياس القيمة العادلة باستخدام مدخلات هامة غير ملحوظة (المستوى ٣)				
				بالملايين
بيـــــان	القيمة العادلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩	أساليب/أسلوب التقييم	المدخلات غير ملحوظة	المدي (المتوسط المرجح)
صناديق تغطية الاستثمارات:				
سندات الدين ذات عائد مرتفع	٩٠	صافي قيمة الأصول	غير متاح	غير متاح
المشتقات:				
عقود الائتمان	٣٨	نموذج الخيار	التقلب السنوي للائتمان	١٠٪ -٢٠٪
			خطر الائتمان الخاص بطرف التعاقد	٠,٥ ٪ -٣,٥٪
			خطر الائتمان الخاص بالمنشأة	٠,٣ ٪ -٢,٠٪
الاستثمارات العقارية:				
تجاري -أسيا	٣١	التدفقات النقدية المخصومة	صافي هامش التشغيل طويل الأجل	١٨٪ -٣٢٪ (٢٠ ٪)
			معدل الحد الأقصى	٠,٠٨ -٠,١٢ (٠,١٠)
		سوق الشركات المماثلة	سعر المتر المربع	٣,٠٠٠- ٧,٠٠٠ (٤,٥٠٠)
تجاري - أو روبا		التدفقات النقدية المخصومة	صافي هامش التشغيل طويل الأجل	١٥ ٪ -٢٥ ٪ (١٨٪)
			معدل الحد الأقصى	٠,٠٦ -٠,١٠ (٠,٠٨)
		سوق الشركات المماثلة	سعر المتر المربع	٤,٠٠٠-١٢,٠٠٠ (٨,٥٠٠)

(ملاحظة: سيتم عرض جدول مماثل للالتزامات ما لم تعتبر المنشأة أن شكلا آخر أكثر ملاءمة) .

م ٦٤- وبالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات إضافية من شأنها أن تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم المعلومات الكمية التي تم الافصاح عنها. قد تفصح المنشأة عن بعض أو كل مما يلي ليتوافق مع الفقرة "٩٢" من المعيار:

(أ) طبيعة البند الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة، بما في ذلك خصائص البند الذي تم قياسه والتي تم اخذها في الاعتبار عند تحديد المدخلات ذات الصلة.

على سبيل المثال، قد تفصح المنشأة عما يلي بالنسبة للأوراق المالية الخاصة الرهن العقاري السكني:

(١) أنواع القروض (مثل القروض الرئيسية أو قروض الرهن العقاري)
(٢) الكفالات.
(٣) الضمانات أو التعزيزات الائتمانية الأخرى.
(٤) مستوى الأقدمية لشرائح الأوراق المالية.
(٥) سنة الإصدار.
(٦) المتوسط المرجح لمعدل العائد من القروض والأوراق المالية.
(٧) المتوسط المرجح لفترات استحقاق القروض والأوراق المالية.
(٨) التركز الجغرافي للقروض.
(٩) المعلومات حول التصنيف الائتماني للأوراق المالية.

(ب) كيف تم أخذ المعلومات الخارجية (من طرف ثالث) في الاعتبار عند قياس القيمة العادلة مثل تداول الوسيط، خدمات التسعير، وصافي قيمة الأصول وبيانات السوق ذات الصلة.

مثال (١٨) – عمليات التقييم

م ٦٥- لقياس القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى ٣ من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يتطلب المعيار من المنشأة الإفصاح عن وصف عمليات التقييم المستخدمة بواسطة المنشأة. وقد تفصح المنشأة عما يلي ليتوافق مع الفقرة "٩٣ز" من المعيار:

(أ) للمجموعة داخل المنشأة التي تقرر السياسات وإجراءات التقييم للمنشأة:

(١) الوصف الخاص بها.
و(٢) لمن تقدم تقارير المجموعة.
و(٣) إجراءات التقارير الداخلية (على سبيل المثال، كيف يتم مناقشة وتقييم قياس القيمة العادلة في لجان التسعير، وإدارة المخاطر أو المراجعة).

و(ب) طرق المعايرة ودوريتها وإجراءات الاختبار الأخرى الخاصة بنماذج التسعير.

و(ج) تحليل التغيرات في قياسات القيمة العادلة من فترة لأخرى.

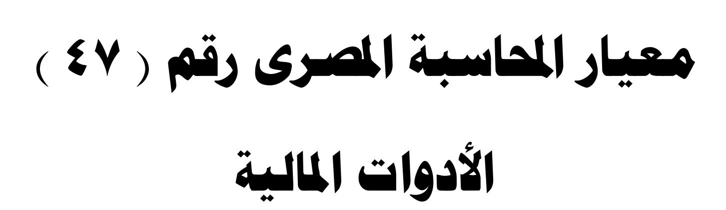
و(د) كيف تحدد المنشأة أن المعلومات الخارجية (من طرف ثالث) قد تم تطويرها وفقا للمعيار، مثل تداول الوسيط وخدمات التسعير المستخدمة في قياس القيمة العادلة.

و(هـ) الطرق المستخدمة لتطوير وإثبات المدخلات غير الملحوظة في قياس القيمة العادلة.

مثال (١٩) – معلومات عن حساسية التغيرات في المدخلات الهامة غير الملحوظة

م ٦٦– لتكرار قياس القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى ٣ من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يتطلب المعيار أن تقدم المنشأة وصفاً عن حساسية التغيرات في المدخلات الهامة غير الملحوظة عند قياس القيمة العادلة ووصفاً لأي علاقات متبادلة بين هذه المدخلات. وقد تفصح المنشأة عما يلي حول أوراقها المالية الخاصة بالرهن العقاري السكني لتتوافق مع الفقرتين "٩٣ (ح) " و"٩٣ (ط) " من المعيار:

المدخلات الهامة غير الملحوظة المستخدمة في قياس القيمة العادلة لأوراق المنشأة المالية الخاصة بالرهن العقاري هي معدلات الدفع المقدم، احتمال الإخفاق ومقدار الخسارة عند حدوث التعثر. إن الزيادة (الانخفاض) الهامة في أي من تلك المدخلات على حدى، سوف يؤدي إلى انخفاض (ارتفاع) هام في قياس القيمة العادلة. بصفة عامة، إن تغيير الافتراض المستخدم لاحتمال الإخفاق يتوافق معه تغيير مماثل في الافتراض المستخدم لمقدار الخسارة وتغيير معاكس في الافتراض المستخدم لمعدلات الدفع المقدم.



معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)

الأدوات المالية

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)

الأدوات المالية

المحتويات	من الفقرة
الأقســـــــام	
١ – الهدف	١,١
٢ – النطاق	١,٢
٣ – الاعتراف والاستبعاد من الدفاتر	
١,٣ – الاعتراف الأولي	١,١,٣
٢,٣ – استبعاد الأصول المالية من الدفاتر	١,٢,٣
٢,٣ – استبعاد الالتزامات المالية من الدفاتر	١,٣,٣
٤ – التبويب	
١,٤ – تبويب الأصول المالية	١,١,٤
٢,٤ – تبويب الالتزامات المالية	١,٢,٤
٣,٤ – المشتقات الضمنية	١,٣,٤
٤,٤ – إعادة التبويب	١,٤,٤
٥ – القياس	
١,٥ – القياس الأولي	١,١,٥
٢,٥ – القياس اللاحق للأصول المالية	١,٢,٥
٣,٥ – القياس اللاحق للالتزامات المالية	١,٣,٥
٤,٥ – قياس التكلفة المستهلكة	١,٤,٥
٥,٥ – الاضمحلال	١,٥,٥
٦,٥ – إعادة تبويب الأصول المالية	١,٦,٥
٧,٥ – المكاسب والخسائر	١,٧,٥
٦ – محاسبة التغطية	
١,٦ – هدف ونطاق محاسبة التغطية	١,١,٦
٢,٦ – أدوات التغطية	١,٢,٦

المحتويات	من الفقرة

الأقســـــــام

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧)
الأدوات المالية

القسم ١ الهدف

١,١- إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ التقرير المالي عن الأصول المالية والالتزامات المالية لعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقديرهم لمبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وتوقيتها وعدم تأكدها.

القسم ٢ النطاق

١,٢- يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت على جميع أنواع الأدوات المالية باستثناء:

(أ) تلك الحصص في المنشآت التابعة، والمنشآت الشقيقة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقا للمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة" أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة" أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة". وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات، يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٧) أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) من المنشأة أو يسمح لها بأن تقوم بالمحاسبة عن حصة في منشأة تابعة أو منشأة شقيقة أو مشروع مشترك وفقا لبعض أو جميع متطلبات هذا المعيار. ويجب على المنشآت أيضا أن تطبق هذا المعيار على المشتقات على الحصة في منشأة تابعة، أو منشأة شقيقة أو مشروع مشترك ما لم تستوف المشتقة تعريف أداة حقوق ملكية المنشأة الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض".

(ب) الحقوق والالتزامات بموجب عقود التأجير التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير". وبالرغم من ذلك:

(١) تخضع لمتطلبات هذا المعيار المبالغ المستحقة عن عقود التأجير المُثبتة من قبل المؤجر فيما يتعلق بالاستبعاد من الدفاتر والاضمحلال.

(٢) يخضع الاستبعاد من الدفاتر لالتزامات التأجير واجبة السداد المُثبتة من قبل المستأجر لمتطلبات الاستبعاد من الدفاتر في هذا المعيار.

(٣) تخضع المشتقات الضمنية في عقود التأجير لمتطلبات هذا المعيار للمشتقات الضمنية.

(ج) حقوق والتزامات أصحاب العمل بموجب نظم مزايا العاملين، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين".

(د) الأدوات المالية المُصدَرة من قبل المنشأة والتي تستوفي تعريف أداة حقوق الملكية الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) (بما في ذلك الخيارات والأذونات) أو التي يكون مطلوب تبويبها على أنها أداة حقوق ملكية وفقا للفقرتين "١٦أ" و"١٦ب" أو الفقرتين "١٦ج" و"١٦د" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥). وبالرغم من ذلك، يجب على حامل هذه الأدوات لحقوق الملكية أن يطبق هذا المعيار عليها ما لم تستوف الاستثناء الوارد في (أ).

(ه) الحقوق والالتزامات الناشئة بموجب (١) عقد تأمين كما هو مُعرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين"، بخلاف حقوق والتزامات المُصدر الناشئة بموجب عقد التأمين الذي يستوفي تعريف عقد الضمان المالي، أو (٢) العقد الذي يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) نظرًا لأنه يحتوي على ميزة المشاركة الاختيارية. وبالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على المشتقة التي تكون ضمنية في عقد يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧). علاوة على ذلك، إذا كان مُصدر عقود الضمان المالي قد أكد صراحة في السابق أنه يعتبر مثل هذه العقود أنها عقود تامين وأنه قد استخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التامين، فإنه يمكن للمُصدر أن يختار إما أن يطبق هذا المعيار أو معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) على مثل هذه العقود للضمان المالي (راجع الفقرات من "ب٥,٢" إلى "ب٦,٢"). ويجوز للمُصدر أن يجري ذلك الاختيار على كل عقد على حدى، ولكن يكون الاختيار لكل عقد لا رجعه فيه.

(و) أي عقد شراء أو بيع آجل بين منشأة مُستحوذة ومساهم بائع لمنشأة محل الاستحواذ، ينتج عنه تجميع أعمال في تاريخ استحواذ مستقبلي، يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال". على ألا يتجاوز أجل هذا العقد الآجل الفترة المعقولة التي تُعد ضرورية –عادة للحصول على أي موافقات مطلوبة ولاستكمال المعاملة.

(ز) ارتباطات القروض بخلاف ارتباطات القروض الموضحة في الفقرة "٣,٢". وبالرغم من ذلك، يجب على مُصدر ارتباطات قروض أن يطبق متطلبات الاضمحلال الواردة في هذا المعيار على ارتباطات القروض التي لا تقع ضمن نطاق هذا المعيار. وأيضا يخضع الاستبعاد من الدفاتر لجميع ارتباطات القروض لمتطلبات هذا المعيار.

(ح) الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملات مبنية على أسهم التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٣٩) "المدفوعات المبنية على أسهم"، باستثناء العقود التي تقع ضمن نطاق الفقرات من "٤,٢" إلى "٧,٢" من هذا المعيار والتي ينطبق عليها هذا المعيار.

(ط) الحقوق في دفعات لتعويض المنشأة عن نفقات مطلوب القيام بها لتسوية الالتزام الذي تعترف به على أنه مخصص وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة"، أو ما اعترفت له بمخصص، في فترة سابقة، وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

(ى) الحقوق والالتزامات التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" والتي تُعد أدوات مالية، باستثناء تلك التي يحدد معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) أن تتم المحاسبة عنها وفقا لهذا المعيار.

٢,٢ – يجب تطبيق متطلبات هذا المعيار للاضمحلال على تلك الحقوق التي يحدد معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) أن تتم المحاسبة عنها وفقًا لهذا المعيار لأغراض الاعتراف بمكاسب أو خسائر الاضمحلال. [راجع: القسم ٥,٥]

٣,٢ – تقع ارتباطات القروض التالية ضمن نطاق هذا المعيار:

(أ) ارتباطات القروض التي تخصصها المنشأة على أنها التزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (راجع الفقرة "٢,٢,٤"). يجب على المنشأة، التي لديها ممارسة سابقة لبيع الأصول الناتجة عن ارتباطات قروضها بعد فترة وجيزة من إنشائها أن تطبق هذا المعيار على جميع ارتباطات قروضها التي تقع في نفس الفئة.

(ب) ارتباطات القروض التي يمكن تسويتها بالصافي نقدًا أو بتسليم أو إصدار أداة مالية أخرى. تُعد هذه الارتباطات للقروض من المشتقات. ولا يُعدّ ارتباط قرض أنه يتم تسويته بالصافي لمجرد أن القرض يتم دفعه على أقساط (على سبيل المثال، قرض رهن عقاري للتشييد يدفع على أقساط تمشيًا مع تقدم التشييد).

(ج) الارتباطات بتقديم قرض بمعدل فائدة أقل من السوق (راجع الفقرة "١,٢,٤(د)").

٤,٢ – يجب أن يُطبق هذا المعيار على تلك العقود لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقدًا أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة أدوات مالية، كما لو كانت العقود أدوات مالية، باستثناء العقود التي تم الدخول فيها ويستمر الاحتفاظ بها لغرض تلقي أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. وبالرغم من ذلك، يجب أن يطبق هذا المعيار على تلك العقود التي تخصصها المنشأة على أنها تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقا للفقرة "٥,٢".

٥,٢ – يمكن أن يتم بشكل لا رجعه فيه – تخصيص عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقدًا أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة أدوات مالية، كما لو كان العقد أداة مالية، على أنه يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر حتى لو كان قد تم الدخول فيه لغرض تلقي أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. ويكون هذا التخصيص متاحًا – فقط – عند بداية العقد وفقط إذا كان يزيل أو يقلص بشكل جوهري – عدم الثبات في الاعتراف (يشار إليه أحيانا –على أنه "عدم اتساق محاسبي") الذي ينشأ خلاف ذلك لو لم يتم الاعتراف بذلك العقد نظرًا لأنه مستثنى من نطاق هذا المعيار (راجع الفقرة "٤,٢").

٦,٢ – هناك طرق متنوعة يمكن بها تسوية عقد لشراء أو بيع بند غير مالي بالصافي نقدًا أو بأداة ماليه أخرى أو بمبادلة أدوات مالية. ويتضمن ذلك:

(أ) عندما تسمح شروط العقد لأي من الطرفين بتسويته بالصافي نقدًا أو بأداة ماليه أخرى أو بمبادلة أدوات مالية.

(ب) عندما تكون إمكانية التسوية بالصافي نقدًا أو بأداة ماليه أخرى أو بمبادلة أدوات مالية، غير منصوص عليها صراحة ضمن شروط العقد، ولكن لدى المنشأة ممارسة لتسوية عقود مشابهة بالصافي نقدًا أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية (سواء مع الطرف المقابل، أو بالدخول في عقود مقاصة أو ببيع العقد قبل ممارسته أو انقضائه).

(ج) عندما تعتاد المنشأة، لعقود مشابهة، استلام الأصل الضمني محل العقد وبيعه خلال فترة قصيرة بعد التسلم لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو هامش ربح التاجر.

(د) عندما يكون البند غير المالي الذي هو موضوع العقد قابل للتحويل بسهولة – إلى نقد.

إن العقد الذي ينطبق عليه (ب) أو (ج) لا يتم الدخول فيه لغرض تلقي أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثم يقع ضمن نطاق هذا المعيار. ويتم تقييم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة "٤,٢" لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها والاستمرار في الاحتفاظ بها لغرض تلقي أو تسليم البند غير المالي وفقا لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثم ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

٧,٢- يقع الخيار المكتوب لشراء أو بيع بند غير مالي، يمكن تسويته بالصافي نقدًا أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلته بأدوات مالية، وفقًا للفقرة "٦,٢(أ)" أو "٦,٢(د)"، ضمن نطاق هذا المعيار. فمثل هذا العقد لا يمكن الدخول فيه لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقًا لمتطلبات الاستخدام المتوقعة للمنشأة من الشراء أو البيع.

القسم ٣ الاعتراف والاستبعاد من الدفاتر

٣,١- الاعتراف الأولي

٣,١,١- يجب على المنشأة أن تعترف بأصل مالي أو التزام مالي في قائمة مركزها المالي عندما، وفقط عندما، تصبح المنشأة طرفًا في الأحكام التعاقدية للأداة (راجع الفقرتين "٣,١,١ و" ب٣,١,٢"). وعندما تعترف المنشأة بأصلاً ماليًا أول مرة فإنه يجب عليها أن تبوبه وفقا للفقرات من "٤,١,١" إلى "٤,١,٥" وأن تقيسه وفقا للفقرات من "٥,١,١" إلى "٥,١,٣"، وعندما تعترف المنشأة بالتزامًا ماليًا –لأول مرة فإنه يجب عليها أن تبوبه وفقا للفقرتين "٤,٢,١" و"٤,٢,٢" وأن تقيسه وفقا للفقرة "٥,١,١".

الشراء أو البيع بالطريقة المعتادة للأصول المالية

٣,١,٢- يجب أن يتم الاعتراف بالشراء أو البيع بالطريقة المعتادة للأصول المالية، واستبعادها من الدفاتر، عندما يكون منطبقا، باستخدام المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة أو المحاسبة على أساس تاريخ التسوية (راجع الفقرات من 'ب٣,١,٣" إلى 'ب٣,١,٦").

٣,٢- استبعاد الأصول المالية من الدفاتر

٣,٢,١- يتم تطبيق الفقرات من "٣,٢,٢" إلى "٣,٢,٩"، و"ب٣,١,١" و"ب٣,١,٢" ومن "ب٣,٢,١" إلى "ب٣,٢,١٧" في القوائم المالية على مستوى مجمع. وبالتالي، فإنه يجب على المنشأة أولاً أن تقوم بتجميع جميع منشآتها التابعة وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)، ثم تطبيق تلك الفقرات على المجموعة الناتجة.

٣,٢,٢- قبل تقييم ما إذا كان، وإلى أي مدى، يُعد الاستبعاد من الدفاتر مناسبًا بموجب الفقرات من "٣,٢,٣" إلى "٣,٢,٩"، تحدد المنشأة ما إذا كانت تلك الفقرات ينبغي أن يتم تطبيقها على جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) أو على أصل مالي بكامله (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة)، كما يلي:

(أ) يتم تطبيق الفقرات من "٣,٢,٣" إلى "٣,٢,٩" على جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة من الأصول المالية المتشابهة)، إذا وفقط إذا، كان الجزء الذي يجري النظر في استبعاده من الدفاتر يستوفي أحد الشروط الثلاثة التالية:

(١) أن يتكون الجزء فقط من تدفقات نقدية يمكن تمييزها بشكل محدد من أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة). على سبيل المثال،

عندما تدخل المنشأة في فصل معدل الفائدة، والتي بموجبه يحصل الطرف المقابل على الحق في التدفقات النقدية للفائدة، ولكن ليس في التدفقات النقدية للمبلغ الأصلي من أداة الدين، فإنه يتم تطبيق الفقرات من "٣,٢,٣" إلى "٩,٢,٣" على التدفقات النقدية للفائدة.

(٢) أن يشتمل الجزء – فقط – على نصيب متناسب كليًا (تناسبي) – من التدفقات النقدية من أصل مالي (أو مجموعه من الأصول المالية المتشابهة). فعلى سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة في ترتيب يحصل بموجبه الطرف المقابل على الحقوق في نصيب ٩٠ في المائة من جميع التدفقات النقدية لأداة دين، فإنه يتم تطبيق الفقرات من "٣,٢,٣" إلى "٩,٢,٣" على ٩٠ في المائة من تلك التدفقات النقدية. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فإنه لا يكون مطلوبًا من كل طرف أن يكون لديه نصيب متناسب من التدفقات النقدية شريطة أن يكون لدى المنشأة المحولة نصيب متناسب كليًا.

(٣) أن يشتمل الجزء فقط –على نصيب متناسب كليًا (تناسبي) – من تدفقات نقدية يمكن تمييزها بشكل محدد من أصل مالي (أو مجموعه من الأصول المالية المتشابهة). فعلى سبيل المثال، عندما تدخل المنشأة في ترتيب يحصل بموجبه الطرف المقابل على الحقوق في نصيب ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية للفائدة من أصل مالي، فإنه يتم تطبيق الفقرات من "٣,٢,٣" إلى "٩,٢,٣" على ٩٠ في المائة من تلك التدفقات النقدية للفائدة. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فإنه لا يكون مطلوبًا من كل طرف أن يكون لديه نصيب متناسب من التدفقات النقدية التي تم تمييزها بشكل محدد شريطة أن يكون لدى المنشأة المحولة نصيب متناسب كليًا.

(ب) في جميع الحالات، يتم تطبيق الفقرات من "٣,٢,٣" إلى "٩,٢,٣" على الأصل المالي بكامله (أو المجموعة من الأصول المالية المتشابهة بكاملها). فعلى سبيل المثال، عندما تحول المنشأة (١) الحقوق في أول أو أخر ٩٠ في المائة من المتحصلات النقدية من أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية)،

أو (٢) الحقوق في ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية من مجموعة من مبالغ مدينين، ولكنها تقدم ضمانا بتعويض المشتري عن أي خسائر ائتمانية في حدود ٨ في المائة من أصل مبلغ المدينين، فإن يتم تطبيق الفقرات من "٣,٢,٣" إلى "٩,٢,٣" على الأصل المالي بكامله (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة).

يشير مصطلح "أصل مالي" في الفقرات من "٣,٢,٣" إلى "١٢,٢,٣" إما إلى جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) كما تم تعريفه في البند (أ) أعلاه أو، بخلاف ذلك، إلى أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) بكامله.

٣,٢,٣– يجب على المنشأة أن تستبعد أصل مالي من الدفاتر عندما، وعندما فقط:

(أ) تنقضي الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي.

أو (ب) تقوم المنشأة بتحويل الأصل المالي كما هو موضح في الفقرتين "٤,٢,٣" و"٥,٢,٣" ويكون التحويل مؤهلاً للاستبعاد من الدفاتر وفقًا للفقرة "٦,٢,٣".

(راجع الفقرة "٢,١,٣" بشأن المبيعات بالطريقة المعتادة للأصول المالية).

٤,٢,٣– تحول المنشأة أصلاً ماليًا عندما، وفقط عندما، إما:

(أ) أن تحول الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من الأصل المال.

أو (ب) تحتفظ بالحقوق التعاقدية في أستلام التدفقات النقدية من الأصل المالي، ولكنها تتحمل التزامًا تعاقديًا بان تدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستفيدين في ترتيب يستوفي الشروط الواردة في الفقرة "٥,٢,٣".

٥,٢,٣– عندما تحتفظ المنشأة بالحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من أصل مالي ("الأصل الأساسي")، ولكنها تتحمل التزاما تعاقديا بأن تدفع تلك التدفقات النقدية إلى واحدة أو أكثر من المنشآت ("المستفيدين النهائيين") فإن المنشأة تعالج المعاملة على أنها تحويل أصل مالي إذا، وفقط إذا، تم استيفاء جميع الشروط الثلاثة التالية:

(أ) لا يكون على المنشأة التزام بأن تدفع مبالغ إلى المستفيدين النهائيين ما لم تحصل مبالغ متعادلة من الأصل الأساسي. ولا يفسد هذا الشرط السلفيات قصيرة الأجل من قبل المنشأة مع الحق في الاسترداد الكامل للمبلغ المُقرض زائدًا الفائدة المستحقة بمعدلات السوق.

(ب) يحظر على المنشأة بموجب شروط عقد التحويل بيع أو رهن الأصل الأساسي، بخلاف ما يُعد ضمانًا للمستفيدين النهائيين مقابل الالتزام بأن تدفع لهم التدفقات النقدية.

(ج) يكون على المنشأة التزام بأن ترسل أي تدفقات نقدية تحصلها نيابة عن المستفيدين النهائيين دون تأخير جوهرى. وبالإضافة إلى ذلك، لا يكون للمنشأة حق في استثمار مثل تلك التدفقات النقدية، باستثناء الاستثمارات في النقدية وما في حكمها (كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية") خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل إلى تاريخ التحويل المطلوب إلى المستفيدين النهائيين، وأن يتم تمرير الفائدة المكتسبة على مثل تلك الاستثمارات إلى المستفيدين النهائيين.

٦،٢،٣- عندما تحول المنشأة أصلاً ماليًا (راجع الفقرة "٤،٢،٣")، فإنه يجب عليها تقييم المدى الذي تحتفظ بمخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(أ) إذا حولت المنشأة معظم مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تستبعد الأصل المالي من الدفاتر وأن تثبت بشكل منفصل أي حقوق والتزامات نشأت أو احتفظت بها من لتحويل على أنها أصول أو التزامات.

(ب) إذا احتفظت المنشأة بمعظم مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تستمر في الاعتراف بالأصل المالي.

(ج) إذا لم تقم المنشأة لا بتحويل ولا بالاحتفاظ بمعظم مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(١) إذا لم تكن المنشأة قد احتفظت بالسيطرة، فإنه يجب عليها أن تستبعد الأصل المالي من الدفاتر وأن تثبت بشكل منفصل أي حقوق والتزامات نشأت أو احتفظت بها من التحويل.

(٢) إذا كانت المنشأة قد احتفظت بالسيطرة، فإنه يجب عليها أن تستمر في الاعتراف بالأصل المالي في حدود مدى التدخل المستمر بالأصل المالي (راجع الفقرة "١٦،٢،٣").

٧,٢,٣- يتم تقييم تحويل المخاطر والمنافع (راجع الفقرة "٦,٢,٣") من خلال مقارنة تعرض المنشأة، قبل التحويل وبعده، إلى التقلب في مبالغ وتوقيت صافي التدفقات النقدية للأصل المُحول. فتكون المنشأة قد احتفظت بما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي إذا لم يتغير تعرضها للتقلب في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية من الأصل المالي – بشكل جوهري – نتيجة التحويل (على سبيل المثال، نظرًا لأن المنشأة قد باعت أصلاً ماليًا يخضع لاتفاق بأن تعيد شراءه بسعر ثابت أو بسعر البيع زائدًا عائد للمُقرض). وتكون المنشأة قد حولت ما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي إذا لم يعد تعرضها لمثل هذا التقلب جوهريًا بالنسبة إلى مجموع التقلب في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل المالي (على سبيل المثال، نظرًا لأن المنشأة قد باعت أصلاً ماليًا يخضع فقط لخيار بأن تعيد شراءه بالقيمة العادلة له في وقت إعادة الشراء أو لأن المنشأة قد حولت نصيبًا متناسبًا كليًا من التدفقات النقدية من أصل مالي أكبر وذلك في ترتيب يستوفي الشروط الواردة في الفقرة "٥,٢,٣"، مثل المشاركة من الباطن في قرض).

٨,٢,٣- سوف يكون في الغالب واضحًا ما إذا كانت المنشأة قد حولت ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية أو أنها احتفظت بها وأنه لن يكون هناك حاجة لإجراء أي عمليات حسابية. وفي حالات أخرى، سوف يكون من الضروري حساب ومقارنة تعرض المنشأة للتقلب في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية قبل وبعد التحويل. ويتم إجراء الحساب والمقارنة باستخدام معدل الفائدة السوقي الحالي المناسب على أنه معدل الخصم. وتؤخذ في الحسبان جميع التقلبات التي يحتمل حدوثها بشكل معقول في صافي التدفقات النقدية، مع إعطاء وزن أكبر لتلك النتائج الأكثر احتمالاً.

٩,٢,٣- يعتمد ما إذا كانت المنشأة قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المحول (راجع الفقرة "٦,٢,٣(ج)") على قدرة المحول إليه على بيع الأصل. فلا تكون المنشأة محتفظة بالسيطرة إذا كان لدى المحول إليه قدرة عملية على بيع الأصل في مجمله إلى طرف ثالث غير ذي علاقة وكان قادرًا على ممارسة تلك القدرة من جانب واحد وبدون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على التحويل. أما في جميع الحالات الأخرى، تكون المنشأة قد احتفظت على السيطرة.

التحويلات المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر

٣,٢,١٠– إذا حولت المنشأة أصلاً ماليًا في تحويل مؤهل للاستبعاد من الدفاتر في مجمله واحتفظت بالحق في خدمة الأصل المالي مقابل أتعاب، فإنه يجب عليها الاعتراف إما بأصل خدمة أو بالتزام خدمة لعقد الخدمة ذلك، فإذا كان من غير المتوقع للأتعاب التي سيتم استلامها أن تعوض المنشأة –بشكل كافٍ – عن أداء الخدمة، فإنه يجب أن يتم الاعتراف بالتزام خدمة مقابل التعهد بالخدمة بقيمته العادلة. وإذا كان من المتوقع للأتعاب التي سيتم استلامها أن تكون أكثر مما يكفي للتعويض مقابل الخدمة، فإنه يجب أن يتم الاعتراف بأصل خدمة مقابل حق الخدمة بالمبلغ الذي يتم تحديده على أساس توزيع القيمة الدفترية للأصل المالي الأكبر وفقًا للفقرة "٣,٢,١٣".

٣,٢,١١– إذا تم، نتيجة للتحويل، الاستبعاد من الدفاتر لأصل مالي في مجمله ولكن نتج عن التحويل حصول المنشأة على أصل مالي جديد أو تحمل التزام مالي جديد أو التزام خدمة، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت الأصل المالي الجديد أو الالتزام المالي الجديد أو التزام الخدمة بالقيمة العادلة.

٣,٢,١٢– عند الاستبعاد من الدفاتر لأصل مالي في مجمله، يجب أن يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بمبلغ الفرق بين:

(أ) القيمة الدفترية (مقاسة في تاريخ الاستبعاد من الدفاتر) وبين

(ب) المقابل المُستلم (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحًا منه أي التزام جديد تم تحمله).

٣,٢,١٣– إذا كان الأصل المُحول يُعد جزء من أصل مالي أكبر (على سبيل المثال، عندما تحول المنشأة التدفقات النقدية للفائدة والتي تُعد جزءًا من أداة دين، راجع الفقرة "٣,٢,٢(أ)") وكان الجزء المُحول مؤهلاً للاستبعاد من الدفاتر في مجمله، فإنه يجب توزيع القيمة الدفترية السابقة للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في الاعتراف به والجزء الذي يتم استبعاده من الدفاتر، على أساس القيمة العادلة النسبية لهذين الجزئين في تاريخ التحويل. ولهذا الغرض، فإنه يجب أن يتم معالجة أصل الخدمة الذي تم الابقاء عليه على أنه جزء سيتم الاستمرار في الاعتراف به. بينما يجب أن يتم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر بمبلغ الفرق بين:

(أ) القيمة الدفترية (مُقاسة في تاريخ الاستبعاد من الدفاتر) الذي تم تخصيصه للجزء الذي تم استبعاده من الدفاتر، وبين

(ب) المقابل المُستلم مقابل الجزء الذي تم استبعاده من الدفاتر (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحًا منه أي التزام جديد تم تحمله).

١٤,٢,٣- عندما تقوم المنشأة بتوزيع القيمة الدفترية السابقة للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في الاعتراف به والجزء الذي يتم استبعاده من الدفاتر، فإنه يجب أن يتم قياس القيمة العادلة للجزء الذي سيتم الاستمرار في الاعتراف به. وعندما يكون لدى المنشأة تاريخ سابق لبيع أجزاء مشابهة للجزء الذي سيتم استمرار الاعتراف به أو توجد معاملات سوق أخرى لمثل تلك الأجزاء، فإن الأسعار الحديثة للمعاملات الفعلية توفر أفضل تقدير لقيمته العادلة. وعندما لا توجد عروض أسعار أو معاملات بالسوق حديثة لدعم القيمة العادلة للجزء الذي سيتم الاستمرار في الاعتراف به، يكون أفضل تقدير للقيمة العادلة هو الفرق بين القيمة العادلة للأصل المالي الأكبر ككل والمقابل المُستلم من المُحول له مقابل الجزء الذي يتم استبعاده من الدفاتر.

التحويلات غير المؤهلة للاستبعاد من الدفاتر

١٥,٢,٣- إذا لم ينتج عن التحويل الاستبعاد من الدفاتر نظرًا لأن المنشأة قد احتفظت بما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المُحول، فإنه يجب على المنشأة أن تستمر في الاعتراف بالأصل المُحول في مجمله ويجب أن تثبت التزامًا ماليًا عن المقابل المُستلم. وفي الفترات اللاحقة، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت أي دخل من الأصل المُحول وأي مصروف يتم تكبده على الالتزام المالي.

التدخل المستمر بالأصول المُحولة

١٦,٢,٣- إذا لم تقم المنشأة بتحويل، أو الابقاء على ما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي، واحتفظت بالسيطرة على الأصل المُحول، فإن المنشأة تستمر في الاعتراف بالأصل المُحول بقدر تدخلها المستمر به. إن مدى تدخل المنشأة المستمر بالأصل المُحول هو المدى الذي عنده تكون مُعرضة للتغيرات في قيمة الأصل المُحول، على سبيل المثال:

(أ) عندما يأخذ تدخل المنشأة المستمر شكل ضمان الأصل المُحول، فإن مقدار تدخل المنشأة المستمر يكون هو (١) مبلغ الأصل أو (٢) الحد الأقصى لمبلغ المقابل المُستلم والذي يمكن أن تطالب المنشأة برده ("مبلغ الضمان") أيهما أقل.

(ب) عندما يأخذ تدخل المنشأة المستمر شكل خيار مكتوب أو مُشترى (أو كليهما) على الأصل المُحول، فإن مقدار تدخل المنشأة المستمر يكون هو مبلغ الأصل المُحول الذي يمكن للمنشأة أن تعيد شراءه. وبالرغم من ذلك، فإنه في حالة خيار بيع مكتوب على أصل يتم قياسه بالقيمة العادلة، يقتصر مقدار تدخل المنشأة المستمر على القيمة العادلة للأصل المُحول أو سعر ممارسة الخيار، أيهما أقل (راجع الفقرة "ب٣,٢,١٣").

(ج) عندما يأخذ تدخل المنشأة المستمر شكل خيار يتم تسويته نقدًا أو شرط مماثل على الأصل المُحول، فإن مقدار تدخل المنشأة المستمر يتم قياسه بالطريقة نفسها التي تنتج عن الخيارات التي لا يتم تسويتها نقدًا كما هي موضحة في البند (ب) أعلاه.

٣,٢,١٧- عندما تستمر المنشأة في الاعتراف بأصل بمقدار تدخلها المستمر به، فإن المنشأة تثبت أيضًا الالتزام المرتبط به. وبالرغم من متطلبات القياس الأخرى الواردة في هذا المعيار، فإنه يتم قياس الأصل المُحول والالتزام المرتبط به على أساس يعكس الحقوق والالتزامات التي احتفظت بها المنشأة. ويتم قياس الالتزام المرتبط به بطريقة يكون فيها صافي القيمة الدفترية للأصل المُحول والالتزام المرتبط به هو:

(أ) التكلفة المستهلكة للحقوق والالتزامات التي احتفظت بها المنشأة، إذا كان يتم قياس الأصل المُحول بالتكلفة المستهلكة.

أو (ب) يكون مساويًا للقيمة العادلة للحقوق والالتزامات التي احتفظت بها المنشأة عندما يتم قياسها على أساس مستقل، إذا كان يتم قياس الأصل المُحول بالقيمة العادلة.

٣,٢,١٨- يجب على المنشأة أن تستمر في الاعتراف بأي دخل ناشئ عن الأصل المُحول بمقدار تدخلها المستمر به ويجب أن تثبت أي مصروف يتم تكبده على الالتزام المرتبط به.

٣,٢,١٩- لغرض القياس اللاحق، فإنه تتم المحاسبة عن التغيرات المُثبتة في القيمة العادلة للأصل المُحول والالتزام المرتبط به - بشكل ثابت - لكليهما وفقًا للفقرة "٥,٧,١"، ولا يجوز أن يتم إجراء مقاصة بينهما.

٣,٢,٢٠- إذا كان تدخل المنشأة المستمر هو بجزء فقط من أصل مالي (على سبيل المثال، عندما تبقي المنشأة على خيار لإعادة شراء جزء من الأصل المُحول، أو تبقي على حصة متبقية لا ينتج عنها الإبقاء على ما يُقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية ولا

تحتفظ المنشأة بالسيطرة)، فإن المنشأة تقوم بتوزيع القيمة الدفترية السابقة للأصل المالي بين ذلك الجزء الذي ستستمر في الاعتراف به بموجب استمرار التدخل والجزء الذي لم تعد تعترف به وذلك على أساس القيم العادلة النسبية لهذين الجزئين في تاريخ التحويل. ولهذا الغرض، تنطبق متطلبات الفقرة "١٤,٢,٣". بينما يجب أن يتم الاعتراف في الأرباح أو الخسائر مبلغ الفرق بين:

(أ) القيمة الدفترية (مقاسة في تاريخ الاستبعاد من الدفاتر) للجزء الذي تم استبعاده من الدفاتر، وبين

(ب) المقابل المُستلم عن الجزء الذي تم استبعاده من الدفاتر.

٢١,٢,٣– إذا تم قياس الأصل المُحول بالتكلفة المستهلكة، فإنه لا ينطبق على الالتزام المرتبط به الخيار الوارد في هذا المعيار لتخصيص الالتزام المالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

جميع التحويلات

٢٢,٢,٣– إذا تم الاستمرار في الاعتراف بأصل مُحول، فإنه لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصل والالتزام المرتبط به. وبالمثل، فإنه لا يجوز للمنشأة أن تجري مقاصة بين أي دخل ناشئ عن الأصل المُحول وأي مصروف تم تكبده على الالتزام المرتبط به (راجع الفقرة "٤٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)).

٢٣,٢,٣– إذا قدم المحول ضمانًا غير نقدي (مثل أدوات دين أو حقوق ملكية) إلى المُحول إليه، فإن المحاسبة عن الضمان من قبل المحول والمُحول إليه تعتمد على ما إذا كان المحول إليه لديه الحق في بيع الضمان أو إعادة رهنه أو إشهار الحقوق المضمونة في سجل الضمانات المنقولة وعلى ما إذا كان المحول قد أخفق في السداد، ويجب على المحول والمُحول إليه المحاسبة عن الضمان كما يلي:

(أ) إذا كان لدى المُحول إليه بموجب عقد أو عرف الحق في بيع الضمان أو إعادة رهنه، حينذاك فإنه يجب على المحول أن يعيد تبويب ذلك الأصل في قائمة مركزه المالي (مثل أصل تم تسليفه، أو أدوات حقوق ملكية مرهونة أو مبلغ مستحق التحصيل عن إعادة شراء) –بشكل منفصل – عن الأصول الأخرى.

(ب) إذا باع المحول إليه ضمانًا مرهونًا عنده، فإنه يجب عليه أن يثبت المتحصلات من البيع والتزامًا مُقاسًا بالقيمة العادلة مقابل التزامه برد الضمان المرهون.

(ج) إذا أخفق المحول في السداد بموجب شروط العقد ولم يعد له الحق في استرداد الضمان، فإنه يجب عليه أن يلغي الاعتراف بالضمان، ويجب على المُحول إليه أن يعترف بالضمان على أنه أصل له مقاسًا –بشكل أولي– بالقيمة العادلة أو، إذا كان قد قام بالفعل ببيع الضمان، فإنه يلغي الاعتراف بالتزامه برد الضمان.

(د) باستثناء ما هو منصوص عليه في البند (ج)، فإنه يجب على المحول أن يستمر في تسجيل الضمان على أنه أصل له، ولا يجوز للمُحول إليه الاعتراف بالضمان على أنه أصل.

٣,٣– استبعاد الالتزامات المالية من الدفاتر

١,٣,٣ – يجب على المنشأة أن تستبعد الالتزام المالي من الدفاتر (أو الجزء من التزام مالي) من قائمة مركزها المالي عندما، وفقط عندما، يتم تسويته – أي عندما يتم سداد الالتزام المحدد في العقد أو إلغاؤه أو انقضاؤه.

٢,٣,٣ – يجب أن تتم المحاسبة عن المُبادلة التي تتم بين مقترض ومقرض حالي لأدوات دين تختلف شروطها – إلى حد كبير – على أنها تسوية للالتزام المالي الأصلي والاعتراف بالتزام مالي جديد وبالمثل، فإنه يجب المحاسبة عن التعديل الجوهري في شروط التزام مالي قائم أو جزء منه (سواء كان يُعزى إلى ضائقة مالية للمدين أم لا) على أنه تسوية للالتزام المالي الأصلي والاعتراف بالتزام مالي جديد.

٣,٣,٣ – يجب أن يتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الدفترية للالتزام المالي (أو الجزء من التزام مالي) يتم تسويته أو تحويله إلى طرف آخر والمقابل المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية يتم تحويلها أو التزامات يتم تحملها، ضمن الأرباح أو الخسائر.

٤,٣,٣ – إذا أعادت المنشأة شراء جزء من التزام مالي، فإنه يجب على المنشأة تخصيص القيمة الدفترية السابقة للالتزام المالي بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في الاعتراف به وذلك الجزء الذي يتم استبعاده من الدفاتر بالاستناد إلى القيم العادلة النسبية لهذين الجزئين في تاريخ إعادة الشراء ويجب أن يتم الاعتراف بالفرق بين: (أ) القيمة الدفترية للجزء الذي تم الاعتراف به و(ب) المقابل المدفوع بما في ذلك أي أصول غير نقدية يتم تحويلها أو التزامات يتم تحملها، مقابل الجزء الذي تم الاعتراف به، ضمن الأرباح أو الخسائر.

القسم ٤ التبويب

٤,١تبويب الأصول المالية

٤,١,١– ما لم تنطبق الفقرة "٤,١,٥"، فإنه يجب على المنشأة أن تبوب الأصول المالية على أساس قياسها –لاحقًا– إما بالتكلفة المستهلكة، أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، اعتمادًا على كل من:

(أ) نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية.

و(ب) خصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي.

٤,١,٢–يجب أن يتم قياس الأصل المالي بالتكلفة المستهلكة إذا تم استيفاء كل من الشرطين التاليين:

(أ) يكون الاحتفاظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال هدفه هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية فقط.

(ب)ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي، في تواريخ محددة، تدفقات نقدية تُعد فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

تقدم الفقرات من "ب٤,١,١" إلى "ب٤,١,٢٦" إرشادات بشأن كيفية تطبيق هذه الشروط.

٤,١,٢أ– يجب أن يتم قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إذا تم استيفاء كل من الشرطين التاليين:

(أ) يكون الاحتفاظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية كليهما.

و (ب) ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي، في تواريخ محددة، تدفقات نقدية تمثل فقط مدفوعات المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

تقدم الفقرات من "ب٤,١,١" إلى "ب٤,١,٢٦" إرشادات بشأن كيفية تطبيق هذه الشروط.

٤,١,٣– لغرض تطبيق الفقرتين "٤,١,٢(ب)" و"٤,١,٢أ(ب)":

(أ) يكون المبلغ الأصلي هو القيمة العادلة للأصل المالي عند الاعتراف الأولي. وتقدم الفقرة "ب٤,١,٧ب" إرشادات إضافية حول معنى المبلغ الأصلي.

(ب) تتكون الفائدة من مقابل القيمة الزمنية للنقود، ومقابل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالمبلغ الأصلي القائم خلال فترة زمنية معينة ومقابل مخاطر الإقراض الأساسية الأخرى والتكاليف، بالإضافة إلى هامش الربح، وتقدم الفقرات "٤,١,٧أ" ومن "ب٤,١,٩أ" إلى "ب٤,١,٩هـ"، إرشادات إضافية حول معنى الفائدة، بما في ذلك معنى القيمة الزمنية للنقود.

٤,١,٤– يجب أن يتم قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ما لم يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة وفقًا للفقرة "٢,١,٤" أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقا للفقرة "٢,١,٤أ". وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة أن تقوم باختيار غير قابل للإلغاء عند الاعتراف الأولي لاستثمارات معينة في أدوات حقوق ملكية – لعرض التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر كان سيتم خلاف ذلك قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر – (راجع الفقرتين من "٥,٧,٥" إلى "٦,٧,٥").

خيار تخصيص أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

٥,١,٤– وبالرغم من الفقرات من "١,١,٤" إلى "٤,١,٤"، فإنه يمكن للمنشأة، عند الاعتراف الأولي، أن تخصص –بشكل غير قابل للإلغاء– أصلاً ماليًا على أنه يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كان القيام بذلك يزيل أو يقلص بشكل جوهري – عدم الثبات في القياس أو الاعتراف (يشار إليه –أحيانا–على أنه "عدم اتساق محاسبي") والذي ينشأ خلاف ذلك عن قياس الأصول أو الالتزامات أو الاعتراف بالمكاسب والخسائر منها على أسس مختلفة (راجع الفقرات من "ب ٢٩,١,٤" إلى "ب ٣٢,١,٤").

٢,٤– تبويب الالتزامات المالية

١,٢,٤ – يجب على المنشأة أن تبوب جميع الالتزامات المالية على أنها يتم قياسها –لاحقا– بالتكلفة المستهلكة، باستثناء ما يلي:

(أ) الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. يجب أن يتم قياس مثل هذه الالتزامات، بما في ذلك المشتقات التي تمثل التزامات، لاحقًا بالقيمة العادلة.

(ب) الالتزامات المالية التي تنشا عندما لا يتأهل تحويل أصل مالي للاستبعاد من الدفاتر أو عندما ينطبق منهج التدخل المستمر. تنطبق الفقرتان "١٥,٢,٣" و"١٧,٢,٣" على قياس مثل تلك الالتزامات المالية.

(ج) عقود الضمان المالي. بعد الاعتراف الأولي، يجب على مُصدر مثل ذلك العقد (ما لم تنطبق الفقرة "١,٢,٤(أ)" أو "١,٢,٤(ب)") أن يقيسه لاحقا بأي المبلغين التاليين أكبر:

(١) مبلغ خسارة الذي يتم تحديده وفقا للقسم ٥,٥.

أو (٢) المبلغ الذي تم الاعتراف به – بشكل أولي (راجع الفقرة "١,١,٥") مطروحا منه، حينما يكون مناسبًا، المبلغ المُجمع للدخل الذي يتم الاعتراف به وفقا لمبادئ معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

(د) الارتباطات بتقديم قرض بمعدل فائدة أقل من سعر السوق. يجب على مُصدر مثل ذلك الارتباط (مالم تنطبق الفقرة "١,٢,٤(أ)") أن يقيسه لاحقا بأي المبلغين أكبر:

(١) مبلغ خسارة الاضمحلال الذي يتم تحديده وفقا للقسم ٥,٥.

أو (٢) المبلغ الذي تم الاعتراف به –بشكل أولي– (راجع الفقرة "١,١,٥") مطروحا منه، حينما يكون مناسبًا، المبلغ المُجمع للدخل الذي يتم الاعتراف به وفقا لمبادئ معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

(هـ) المقابل المحتمل الذي تم الاعتراف به من قبل المنشأة المستحوذة ضمن تجميع أعمال ينطبق عليه معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩). يجب أن يتم القياس اللاحق لمثل هذا المقابل المحتمل بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات ضمن الأرباح أو الخسائر.

خيار تخصيص التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

٢,٢,٤ – يمكن للمنشأة، عند الاعتراف الأولي، أن تخصص –بشكل لا رجعه فيه– التزامًا ماليًا على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر عندما يكون ذلك مسموحًا بموجب الفترة ٥,٣,٤، أو عندما ينتج عن القيام بذلك معلومات أكثر ملاءمة، إما بسبب أنه:

(أ) يزيل أو يقلص – بشكل جوهري – عدم الثبات في القياس أو الاعتراف (يشار إليه – أحيانا – على أنه "عدم اتساق محاسبي") والذي كان سينشأ خلاف ذلك عن قياس الأصول أو الالتزامات أو الاعتراف بالمكاسب والخسائر منها على أسس مختلفة (راجع الفقرتان "ب٢٩,١٤" و"ب٣٢,١,٤").

أو (ب) كان هناك مجموعة من الالتزامات المالية أو من الأصول المالية والالتزامات المالية يتم إدارتها وتقييم أدائها على أساس القيمة العادلة وفقا لاستراتيجية موثقة لإدارة المخاطر أو للاستثمار، ويتم داخليا تقديم معلومات بشأن المجموعة على ذلك الأساس إلى أعضاء الإدارة العليا للمنشأة (كما هو مُعرف في معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة") وعلى سبيل المثال، مجلس إدارة المنشأة والرئيس التنفيذي (راجع الفقرات من "ب٣٣,١,٤" إلى "ب٣٦,١,٤").

٣,٢,٤ – يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) تقديم إفصاح عن الالتزامات المالية التي تم تخصيصها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

٣,٤ – المشتقات الضمنية

١,٣,٤ – المشتقة الضمنية هي عنصر لعقد مركب يتضمن أيضًا عقدًا مضيفًا غير مشتق– بما يؤثر على بعض من التدفقات النقدية للأداة المركبة بجعلها تتقلب بطريقة تشابه المشتقة القائمة بذاتها. تتسبب المشتقة الضمنية في تعديل بعض من التدفقات النقدية أو جميعها، والتي بخلاف ذلك كان سيتطلبها العقد، وفقًا لمعدل فائدة ثابت، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر صرف عملة اجنبية، أو الرقم القياسي لأسعار أو معدلات، أو تبويب ائتماني أو مؤشر ائتماني، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة المتغير غير المالي ألا يكون ذلك المتغير مرتبطًا بطرف في العقد. ولا تُعد من المشتقات الضمنية تلك المشتقة التي تكون مرتبطة بأداة مالية ولكن يمكن تعاقديًا تحويلها – بشكل مستقل – عن تلك الأداة، أو لها طرف مقابل مختلف، ولكنها أداة مالية منفصلة.

عقود مركبة مع أصول مالية مضيفة

٢,٣,٤ – إذا كان العقد المركب يتضمن عقدًا مضيفًا يمثل أصل يقع ضمن نطاق هذا المعيار، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات من "١,١,٤" إلى "٥,١,٤" على العقد المركب بكامله.

العقود المركبة الأخرى

٣,٣,٤ – إذا كان العقد المركب يتضمن عقدًا مضيفًا يمثل أصل لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار، فإنه يجب أن يتم فصل المشتقة الضمنية عن العقد المضيف وأن يتم المحاسبة عنها على أنها مشتقة بموجب هذا المعيار إذا، وفقط إذا:

(أ) لم تكن الخصائص الاقتصادية لمشتقة ضمنية ومخاطرها مرتبطة بشكل وثيق بالخصائص الاقتصادية للعقد المضيف ومخاطره (راجع الفقرتان "ب ٥,٣,٤" و"ب ٨,٣,٤").

و(ب) كانت ستستوفي تعريف المشتقة أداة منفصلة لها نفس شروط المشتقة الضمنية.

و(ج) لم يتم قياس العقد المركب بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر (أي أنه لا يتم فصل المشتقة التي يتم دمجها في التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر).

٤,٣,٤ – إذا تم فصل مشتقة ضمنية، فإنه يجب المحاسبة عن العقد المضيف وفقًا للمعايير المناسبة. ولا يتناول هذا المعيار ما إذا كان يجب أن يتم عرض المشتقة الضمنية – بشكل منفصل – في قائمة المركز المالي.

٥,٣,٤ – وبغض النظر عن الفقرتين "٣,٣,٤" و"٤,٣,٤"، إذا كان العقد يتضمن واحدة أو أكثر من المشتقات الضمنية والعقد المضيف يمثل أصل لا يقع ضمن نطاق هذا المعيار، فإنه يمكن للمنشأة أن تخصص العقد المركب بأكمله على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إلا إذا:

(أ) كانت المشتقة (المشتقات) الضمنية لا تعدل بشكل جوهري من التدفقات النقدية التي بخلاف تلك ستكون مطلوبة بموجب العقد.

أو (ب) كان واضحًا بقليل من التحليل، أو بدونه، عندما يتم – لأول مرة – أخذ أداة مركبة مشابهة في الحسبان، أنه يحظر فصل المشتقة (المشتقات) الضمنية، مثل خيار الدفع مقدمًا الضمني في قرض يسمح لحامله بأن يدفع القرض مقدمًا مقابل – ما يقارب تكلفته المستهلكة.

٦,٣,٤ – إذا كانت المنشأة مُطالبة بموجب هذا المعيار بأن تفصل مشتقة ضمنية عن العقد المضيف لها، ولكنها غير قادرة على قياس المشتقة الضمنية – بشكل منفصل – سواء عند اقتنائها أو في نهاية فترة التقرير المالي اللاحقة، فإنه يجب عليها أن تخصص العقد المركب بكامله على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

٧,٣,٤ – إذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس القيمة العادلة لمشتقة ضمنية بطريقة يمكن الاعتماد عليها على أساس أحكامها وشروطها، فإن القيمة العادلة للمشتقة الضمنية تكون هي الفرق بين القيمة العادلة للعقد المركب والقيمة العادلة للعقد المضيف. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على قياس القيمة العادلة للمشتقة الضمنية باستخدام هذه الطريقة، تنطبق الفقرة "٦,٣,٤" ويتم تخصيص العقد المركب على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

٤,٤ – إعادة التبويب

١,٤,٤ – عندما، وفقط عندما، تقوم المنشأة بتغيير نموذج أعمالها لإدارة الأصول المالية، فإنه يجب عليها أن تعيد تبويب جميع الأصول المالية المتأثرة وفقًا للفقرات

من "١,١,٤" إلى "٤,١,٤". راجع الفقرات من "١,٦,٥" إلى "٧,٦,٥"، ومن "ب١,٤,٤" إلى "ب٣,٤,٤" ومن "ب١,٦,٥" إلى "ب٢,٦,٥" لإرشادات إضافية بشأن إعادة تبويب الأصول المالية.

٢,٤,٤ – لا يجوز للمنشأة أن تعيد تبويب أي التزام مالي.

٣,٤,٤ – لا تُعد التغيرات التالية في الظروف إعادة تبويب لأغراض الفقرتين "١,٤,٤" و"٢,٤,٤":

(أ) بند كان يُعد –في السابق– أداة تغطية معينة وفعالة في تغطية تدفق نقدي أو تغطية صافي استثمار، ثم أصبحت غير مؤهلة على هذا النحو.

و(ب) بند يصبح أداة تغطية معينة وفعالة في تغطية تدفق نقدي أو تغطية صافي استثمار،

و(ج) التغييرات في القياس وفقاً للقسم ٧,٦.

القسم ٥ القياس

١,٥ – القياس الأولي

١,١,٥ – **يجب على المنشأة، عند الاعتراف الأولي، أن تقيس الأصل المالي أو الالتزام المالي بقيمته العادلة زائدا أو مطروحا منه، في حالة أصل مالي أو التزام مالي ليس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، تكاليف المعاملة التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أو إصدار الأصل المالي أو الالتزام المالي، ويستثنى من ذلك المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين التي تقع ضمن نطاق الفقرة "٣,١,٥".**

١,١,٥أ– **بالرغم من ذلك، إذا كانت القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي، عند الاعتراف الأولي، تختلف عن سعر المعاملة، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق الفقرة "ب٢,١,٥".**

٢,١,٥ – عندما تستخدم المنشأة المحاسبة على أساس تاريخ التسوية لأصل يتم قياسه – لاحقًا – بالتكلفة المستهلكة، فإنه يتم الاعتراف بالأصل –بشكل أولي –بقيمته العادلة في تاريخ المتاجرة (راجع الفقرات من "ب٣,١,٣" إلى "ب٦,١,٣").

٣,١,٥ – بالرغم من المتطلب الوارد في الفقرة "١,١,٥"، فإنه يجب على المنشأة، عند الاعتراف الأولي، أن تقيس المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين بسعر المعاملة (كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)) إذا لم تنطوي المبالغ المستحقة على مُكوّن تمويل مهم وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

٢,٥ – القياس اللاحق للأصول المالية

١,٢,٥ – بعد الاعتراف الأولي، يجب على المنشأة أن تقيس الأصل المالي وفقًا للفقرات من "١,١,٤" إلى "٥,١,٤" بما يلي:

(أ) التكلفة المستهلك.

أو (ب) القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الأخر.

أو (ج) القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

٢,٢,٥ – يجب على لمنشأة أن تطبق متطلبات الاضمحلال الواردة في لقسم ٥,٥ على الأصول المالية لتي يتم قياسها بالتكلفة لمستهلكة وفقا للفقرة "٢,١,٤" وعلى الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل لشامل الآخر وفقًا للفقرة "٢,١,٤أ".

٣,٢,٥ – يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات محاسبة التغطية الواردة في الفقرات من "٨,٥,٦" إلى "١٤,٥,٦" (أو إذا كان انطبق ذلك، الفقرات من "٨٩" إلى "٩٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) بالنسبة لمحاسبة التغطية لمحفظة تغطية خطر سعر الفائدة) على الأصل المالي الذي يتم تخصيصه على أنه بند مُغطي[١].

٣,٥ – القياس اللاحق للالتزامات المالية

١,٣,٥ – بعد الاعتراف الأولي، يجب على المنشأة أن تقيس الالتزام المالي وفقًا للفقرات من "١,٢,٤" إلى "٢,٢,٤".

٢,٣,٥ – يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات محاسبة التغطية الواردة في الفقرات من "٨,٥,٦" إلى "١٤,٥,٦" على الالتزام المالي الذي يتم تخصيصه على أنه بند مُغطى.

٤,٥ – قياس التكلفة المستهلكة

طريقة الفائدة الفعلية

١,٤,٥ – يجب أن يتم حساب إيراد الفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (راجع الملحق أ والفقرات من "ب١,٤,٥" إلى "ب٧,٤,٥"). ويجب أن يتم حسابه بتطبيق معدل الفائدة الفعلي على إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي باستثناء:

(أ) الأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها. يجب على المنشأة أن تطبق لتلك الأصول المالية معدل الفائدة الفعلي المعدل بالمخاطر الائتمانية على التكلفة المستهلكة للأصل المالي منذ الاعتراف الأولي.

---

(١) يمكن للمنشأة وفقاً للفقرة "٢١,٢,٧" أن تختار كسياسة محاسبية أن تستمر في تطبيق متطلبات محاسبة التغطية في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) بدلا من المتطلبات في القسم ٦ من هذا المعيار. فإذا استخدمت المنشأة هذا الخيار، لا تتم الإشارة إلى المتطلبات الخاصة بمحاسبة التغطية في القسم ٦، وأنما تقوم المنشأة باستخدام متطلبات محاسبة التغطية في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

(ب) الأصول المالية لتي لا تُعد أصولاً ملية مضمحلة عند شرائها أو إنشائها ولكن أصبحت -لاحقا- أصولاً مالية مضمحلة. يجب على المنشأة أن تطبق لتلك الأصول المالية معدل الفائدة الفعلي على التكلفة المستهلكة للأصل المالي في فترات التقرير اللاحقة.

٢,٤,٥- يجب على المنشأة، التي تقوم، في فترة تقرير، بحساب إيراد الفائدة بتطبيق طريقة الفائدة الفعلية على التكلفة المستهلكة لأصل مالي وفقًا للفقرة "١,٤,٥(ب)"، أن تقوم، في فترات التقرير اللاحقة، بحساب إيراد الفائدة بتطبيق معدل الفائدة الفعلي على إجمالي القيمة الدفترية إذا تحسنت المخاطر الائتمانية على الأداة المالية بحيث لم يعد الأصل المالي ذا مستوى ائتماني منخفض وأمكن ربط التحسين -بشكل موضوعي- بحدث يقع بعد أن تم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة "١,٤,٥(ب)" (مثل التحسن في التبويب الائتماني للمقترض).

تعديل التدفقات النقدية التعاقدية

٣,٤,٥- عندما تتم إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية لأصل مالي، أو بخلاف ذلك يتم تعديلها، ولا ينتج عن إعادة التفاوض أو التعديل الاستبعاد من الدفاتر لذلك الأصل المالي وفقًا لهذا المعيار، فإنه يجب على المنشأة أن تعيد حساب إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي ويجب عليها أن تثبت مكسب أو خسارة تعديل في الأرباح أو الخسائر.

يجب أن تتم إعادة حساب إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي على أنه القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية التي تمّت إعادة التفاوض بشأنها أو تم تعديلها والتي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلي الأصلي للأصل المالي (أو معدل الفائدة الفعلي المُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها) أو حينما يكون مُنطبقًا، معدل الفائدة الفعلي بعد تعديله محسوبًا وفقًا للفقرة "١٠,٥,٦".

ويتم تعديل القيمة الدفترية للأصل المالي المعدل بأي تكاليف أو أتعاب يتم تكبدها ويتم إستهلاكها على مدى الأجل المتبقي للأصل المالي المعدل.

إعدام الأصل المالي

٤,٤,٥- يجب على المنشأة أن تقوم -بشكل مباشر- بتخفيض إجمالي القيمة الدفترية لأصل مالي عندما لا يكون لدى المنشأة توقعات معقولة باسترداد الأصل المالي في مجمله أو جزء منه. ويشكل الإعدام حدث الاستبعاد من الدفاتر (راجع الفقرة "ب١٦,٢,٣(ص)").

٥,٥ – الاضمحلال

الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة

مدخل عام

١,٥,٥- يجب على المنشأة أن تثبت مخصص خسارة مقابل الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأصل المالي الذي يتم قياسه وفقًا للفقرتين "٢,١,٤" أو "٢,١,٤أ"، أو من مبلغ إيجار مستحق التحصيل، أو من أصل عقد مع عميل أو من ارتباط بقرض ومن عقد ضمان مالي، والتي تنطبق عليها متطلبات الاضمحلال في القيمة وفقًا للفقرات "١,٢(ز)" أو "١,٢,٤(ج)" أو "١,٢,٤ (د)".

٢,٥,٥- يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الاضمحلال للاعتراف وقياس مخصص خسارة للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٢,١,٤أ". وبالرغم من ذلك، يجب أن يتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال ضمن الدخل الشامل الآخر ولا يجوز أن يقلص من القيمة الدفترية للأصل المالي في قائمة المركز المالي.

٣,٥,٥- مع مراعاة الفقرات من "١٣,٥,٥" إلى "١٦,٥,٥"، يجب على المنشأة، في كل تاريخ تقرير، أن تقيس خسارة الاضمحلال للأداة المالية بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر إذا كانت المخاطر الائتمانية على تلك الأداة المالية قد زادت – بشكل جوهري – منذ الاعتراف الأولي.

٤,٥,٥-إن الهدف من متطلبات الاضمحلال هو الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لجميع الأدوات المالية التي يوجد لها زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي –سواء تم تقييمها على أساس فردي أو جماعي– مع الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة، بما في ذلك تلك التي تكون ذات نظرة للمستقبل.

٥,٥,٥- مع مراعاة الفقرات من "١٣,٥,٥" إلى "١٦,٥,٥"، إذا لم تكن المخاطر الائتمانية في تاريخ التقرير على أداة مالية قد زادت بشكل جوهري منذ الاعتراف الأولي، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس خسارة الاضمحلال لتلك الأداة المالية بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة لمدة ١٢ شهر.

٦,٥,٥- يجب اعتبار التاريخ الذي تصبح فيه المنشأة طرفًا في ارتباط غير قابل للإلغاء هو تاريخ الاعتراف الأولي لأغراض تطبيق متطلبات الاضمحلال على الارتباطات بقروض وعقود الضمان المالي.

٥,٥,٧- إذا كانت المنشأة قد قامت بقياس خسارة الاضمحلال لأداة مالية بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمرها في فترة التقرير السابقة، ولكنها قررت في تاريخ التقرير الحالي أن الفقرة "٥,٥,٣" لم تعد مستوفاة، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس خسارة الاضمحلال بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهرا من تاريخ التقرير الحالي.

٥,٥,٨- يجب على المنشأة أن تثبت ضمن الأرباح أو الخسائر مبلغًا مساويًا للخسائر الائتمانية (أو عكس الخسائر) والذي يكون مطلوبًا لتعديل خسارة الاضمحلال في تاريخ التقرير إلى المبلغ الذي يجب أن يتم الاعتراف به وفقا لهذا المعيار، وذلك على أنه مكسب أو خسارة الاضمحلال.

تحديد الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية

٥,٥,٩- يجب على المنشأة، في كل تاريخ تقرير، أن تقوم بتقييم ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت -بشكل جوهري- منذ الاعتراف الأولي. وعند القيام بالتقييم، يجب على المنشأة أن تستخدم التغير في مخاطر الإخفاق في السداد الواقعة على مدى العمر المتوقع للأداة المالية بدلاً من التغير في مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة. ولإجراء ذلك التقييم، يجب على المنشأة أن تقارن مخاطر الإخفاق في السداد الواقعة على الأداة المالية كما هي في تاريخ التقرير مع مخاطر الإخفاق في السداد الواقعة على الأداة المالية كما هي في تاريخ الاعتراف الأولي وأن تأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، والتي تُعد مؤشرًا على زيادات جوهرية في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي.

٥,٥,١٠- يمكن للمنشأة أن تفترض أن المخاطر الائتمانية على أداة مالية لم تزدد بشكل جوهري منذ الاعتراف الأولي إذا تم تحديد أن الأداة المالية لديها مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير (راجع الفقرات من "ب٥,٥,٢٢" إلى "ب٥,٥,٢٤").

٥,٥,١١- إذا أتيحت معلومات ذات نظرة للمستقبل معقولة ومؤيدة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فإنه لا يمكن للمنشأة -أن تعتمد فحسب- على معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت بشكل جوهري منذ الاعتراف الأولي. وبالرغم من ذلك، عندما لا تتاح معلومات تتسم بأنها ذات نظرة للمستقبل أكثر من حالة تجاوز موعد الاستحقاق (سواء على أساس منفرد أو جماعي)

بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فإنه يمكن للمنشأة أن تستخدم معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق لتحديد ما إذا كان هناك زيادات كبيرة في المخاطر الائتمائية منذ الاعتراف الأولي. وبغض النظر عن الطريقة التي تقيم المنشأة الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية، فهناك افتراض يمكن نقضه بأن المخاطر الائتمانية على الأصل المالي قد زادت –بشكل جوهري– منذ الاعتراف الأولي عندما تتجاوز الدفعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يومًا. وتستطيع المنشأة نقض هذا الاقتراض إذا كان لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة وتكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، تدل على أن المخاطر الائتمانية لم تزداد –بشكل جوهري– منذ الاعتراف الأولي حتى ولو كانت الدفعات التعاقدية تتجاوز موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يومًا. وعندما تحدد المنشأة أنه كان هناك زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية قبل أن تتجاوز الدفعات التعاقدية موعد استحقاقها بما يزيد عن ٣٠ يومًا، فلا يمكن تطبيق هذا الافتراض.

الأصول المالية المعدلة

١٢,٥,٥– إذا تمت إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي أو تم تعديلها، ولم يتم الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تقوم بتقييم ما إذا كانت هناك زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية للأداة المالية وفقًا للفقرة "٣,٥,٥" بمقارنة:

(أ) مخاطر الإخفاق في السداد الواقعة في تاريخ التقرير (بالاستناد إلى الشروط التعاقدية المعدلة).

(ب) مخاطر الإخفاق في السداد الواقعة عند الاعتراف الأولي (بالاستناد إلى الشروط التعاقدية الأصلية غير المعدلة).

الأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها

١٣,٥,٥– **يجب على المنشأة أن تثبت في تاريخ التقرير فقط –التغيرات المتراكمة في الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر منذ الاعتراف الأولي على أنها مخصص خسارة للأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها. وذلك بغض النظر عن الفقرتين "٣,٥,٥" و"٥,٥,٥".**

١٤,٥,٥- يجب على المنشأة الاعتراف في تاريخ كل تقرير، بمبلغ التغير في الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر على أنه خسارة أو مكسب (المكسب الناتج عن عكس خسارة اضمحلال سبق الاعتراف بها) الاضمحلال ضمن الأرباح أو الخسائر. ويجب على المنشأة أن تثبت التغيرات الإيجابية في الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر على أنها مكسب الاضمحلال، حتى ولو كانت الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر أقل من مبلغ الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تم تضمينها في التدفقات النقدية المُقدرة عند الاعتراف الأولي.

مدخل مبسط للمبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين، وأصول العقود مع العملاء ومبالغ الإيجار المستحقة التحصيل

١٥,٥,٥- يجب على المنشأة، بغض النظر عن الفقرتين "٣,٥,٥" و"٥,٥,٥"، أن تقيس -دائمًا- الخسارة بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لما يلي:

(أ) المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين أو أصول العقود مع العملاء التي تنتج عن معاملات تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، والتي:

(١) لا تتضمن مُكوّن تمويل هام (أو عندما تطبق المنشأة وسيلة عملية على العقود التي لا تزيد عن سنة) وفقًا للمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

أو (٢) تتضمن مُكوّن تمويل هام وفقا للمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، إذا اختارت المنشأة، على أنها سياستها المحاسبية، أن تقيس خسارة الاضمحلال بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر. ويجب أن يتم تطبيق تلك السياسة المحاسبية على جميع مثل تلك المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين أو أصول العقود مع العملاء، ولكن يمكن أن يتم تطبيقها - بشكل منفصل - على المبالغ المستحقة على المدينين التجاريين وأصول العقود مع العملاء.

(ب) مبالغ الإيجار المستحقة التحصيل التي تنتج عن معاملات تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩)، إذا اختارت المنشأة، على أنها سياستها المحاسبية، أن تقيس خسارة الاضمحلال بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر. ويجب أن يتم تطبيق تلك السياسة المحاسبية على جميع مبالغ الإيجار المستحقة التحصيل، ولكن يمكن أن يتم تطبيقها - على مبالغ الإيجار المستحق التحصيل عن عقود التأجير التمويلي بشكل منفصل عن عقود التأجير التشغيلي.

١٦,٥,٥- يمكن للمنشأة أن تختار سياستها المحاسبية للمبالغ المستحقة التحصيل على المدينين التجاريين، ومبالغ الإيجار المستحقة التحصيل وأصول العقود مع العملاء -بشكل مستقل بعضها عن بعض.

قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة

١٧,٥,٥- يجب على المنشأة أن تقيس الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأداة المالية بطريقة تعكس:

(أ) مبلغ غير متحيز ومرجح بالاحتمالات يتم تحديده عن طريق تقييم نطاق من النتائج الممكنة.

و (ب) القيمة الزمنية للنقود.

و (ج) المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في تاريخ التقرير بشأن أحداث سابقة وظروف حالية وتوقعات بشأن الظروف الاقتصادية المستقبلية.

١٨,٥,٥- عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، لا يلزم المنشأة - بالضرورة - أن تحدد كل تصور محتمل. وبالرغم من ذلك، يجب عليها أن تأخذ في الحسبان الخطر أو الترجيح بأن تحدث خسارة ائتمانية بحيث تعكس احتماليّ حدوث وعدم حدوث خسارة ائتمانية، حتى ولو كان احتمال حدوث خسارة ائتمانية منخفض جدًا.

١٩,٥,٥- إن الحد الأقصى للفترة التي يجب أخذها في الحسبان عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة هو الحد الأقصى للفترة التعاقدية (بما في ذلك خيارات التمديد) التي تكون المنشأة معرضة على مدارها للمخاطر الائتمانية وليست فترة أطول، حتى ولو كانت الفترة الأطول متفقة مع ممارسات الأعمال.

٢٠,٥,٥- ومع ذلك، تتضمن بعض الأدوات المالية كل من قرض وارتباط غير مستخدم، والقدرة التعاقدية للمنشأة على طلب السداد وإلغاء الارتباط الذي لم يتم استخدامه لا تؤدي إلى أن تكون فترة الإشعار التعاقدية هي الحد لخطر تعرض المنشأة للخسائر الائتمانية. ولمثل تلك الأدوات المالية، وفقط تلك الأدوات المالية، يجب على المنشأة أن تقيس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدار الفترة التي تكون المنشأة معرضة فيها للخسائر الائتمانية والتي قد لن يتم فيها تقليل الخسائر الائتمانية المتوقعة بإجراءات لإدارة المخاطر الائتمانية، حتى لو امتدت تلك الفترة إلى ما بعد الحد الاقصى للفترة التعاقدية.

٦,٥ – إعادة تبويب الأصول المالية

١,٦,٥ – إذا أعادت المنشأة تبويب أصول مالية وفقًا للفقرة "١,٤,٤"، فإنه يجب عليها أن تطبق إعادة التبويب بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التبويب. ولا يجوز للمنشأة أن تعدل أي مكاسب أو خسائر (بما في ذلك مكاسب أو خسائر الاضمحلال) أو فائدة تم الاعتراف بها سابقًا. وتبين الفقرات من "٢,٦,٥" إلى "٧,٦,٥" متطلبات إعادة التبويب.

٢,٦,٥ – إذا أعادت المنشأة تبويب أصل مالي يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فإنه يتم قياس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التبويب. ويتم الاعتراف بأي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المستهلكة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر.

٣,٦,٥ – إذا أعادت المنشأة تبويب أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إلى فئة القياس بالتكلفة المستهلكة، فإن قيمته العادلة في تاريخ إعادة التبويب تصبح إجمالي القيمة الدفترية الجديدة (راجع الفقرة "ب٢,٦,٥" للإرشادات بشأن تحديد معدل الفائدة الفعلي وخسارة الاضمحلال في تاريخ إعادة التبويب).

٤,٦,٥ – إذا أعادت المنشأة تبويب أصل مالي يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإنه يتم قياس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التبويب ويتم الاعتراف بأي خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المستهلكة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الأخر ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلي وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التبويب (راجع الفقرة "ب١,٦,٥").

٥,٦,٥ – إذا أعادت المنشأة تبويب أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى فئة القياس بالتكلفة المستهلكة، فإنه تتم إعادة تبويب الأصل المالي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التبويب. ومع ذلك، يتم استبعاد المكسب أو الخسارة المتراكمة التي تم الاعتراف بها سابقا ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية ويتم تعديلها مقابل القيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ إعادة التبويب ونتيجة لذلك، فإنه يتم قياس الأصل المالي في تاريخ إعادة التبويب كما لو كان يتم قياسه دائما بالتكلفة المستهلكة. ويؤثر هذا التعديل على الدخل الشامل الآخر ولكنه لا يؤثر على الأرباح أو الخسائر ولذلك فهو ليس تعديل إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية"). ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلي أو تعديل قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التبويب (راجع الفقرة "ب١,٦,٥").

٦,٦,٥ – إذا أعادت المنشأة تبويب أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإنه يُستمر في قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة. (راجع الفقرة "ب٥,٦,٢" للإرشادات بشان تحديد معدل الفائدة الفعلي وخسارة الاضمحلال في تاريخ إعادة التبويب).

٧,٦,٥ – إذا أعادت المنشأة تبويب أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فإنه يستمر في قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة. وتتم إعادة تبويب المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم الاعتراف بها سابقا ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب في تاريخ إعادة التبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)).

المكاسب والخسائر

١,٧,٥ – يجب أن يتم الاعتراف بالمكسب أو الخسارة من الأصل المالي أو الالتزام المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر ما لم:

(أ) يكن جزءًا من علاقة تغطية (راجع الفقرات من "٨,٥,٦" إلى "١٤,٥,٦").

أو (ب) يكن استثمارًا في أدوات حقوق ملكية وتكون المنشأة قد اختارت أن تعرض المكاسب والخسائر من ذلك الاستثمار ضمن الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٥,٧,٥").

أو (ج) يكن التزامًا ماليًا تم تخصيصه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وأن المنشأة مطالبة بان تعرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الداخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٧,٧,٥".

أو (د) يكن أصلاً ماليًا يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "١,٢,٤أ"، وان المنشأة مطالبة بأن تثبت بعض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "١٠,٧,٥".

١,٧,٥ أ – يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح ضمن الأرباح أو الخسائر فقط عندما:

(أ) يتم التأكد من حق المنشأة في تسلم مدفوعات من توزيعات الأرباح.

أو (ب) يكون من المرجح أن تتدفق منافع اقتصادية مرتبطة بتوزيعات الأرباح إلى المنشأة.

أو (ج) يكون من الممكن قياس مبلغ توزيعات الأرباح – بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٢,٧,٥ – يجب أن يتم الاعتراف بالمكسب أو الخسارة من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة والذي لا يُعد جزءًا من علاقة تغطية (راجع الفقرات من "٨,٥,٦" إلى "١٤,٥,٦") ضمن الأرباح أو الخسائر عندما يتم الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي أو إعادة تبويبه وفقًا للفقرة "٢,٦,٥" أو من خلال عملية الاستهلاك أو الاعتراف بمكاسب أو خسائر الاضمحلال ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرتين "٢,٦,٥" و"٤,٦,٥" إذا أعادت تبويب أصول مالية من فئة القياس بالتكلفة المستهلكة. ويجب أن يتم الاعتراف بالمكسب أو الخسارة من الالتزام المالي الذي يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة والذي لا يعد جزءًا من علاقة تغطية (راجع الفقرات من "٨,٥,٦" إلى "١٤,٥,٦") ضمن الأرباح أو الخسائر عندما يتم الاستبعاد من الدفاتر للالتزام المالي ومن خلال عملية الاستهلاك (راجع الفقرة "ب٥,٧,٢" للإرشادات بشأن مكاسب أو خسائر صرف العملات الاجنبية).

٣,٧,٥ – يجب أن يتم الاعتراف بالمكسب أو الخسارة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية، التي تمثل بنودًا مُغطاة ضمن علاقة تغطية، وفقًا للفقرات من "٨,٥,٦" إلى "١٤,٥,٦".

٤,٧,٥ – إذا اعترفت المنشأة بأصولٍ مالية باستخدام المحاسبة على أساس تاريخ التسوية (راجع الفقرات من "٢,١,٣" و"ب٣,١,٣" و"ب٣,١,٦")، فإنه للأصول التي يتم قياسها بالقيمة المستهلكة، لا يتم الاعتراف بأي تغيير في القيمة العادلة للأصل الذي يتم استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية. وبالرغم من ذلك، للأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة، فإنه يجب أن يتم الاعتراف بالتغير في القيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر أو ضمن الدخل الشامل الآخر، بحسب ما هو المناسب وفقًا للفقرة "١,٧,٥". ويجب اعتبار تاريخ المتاجرة هو تاريخ الاعتراف الأولي لأغراض تطبيق متطلبات الاضمحلال.

الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية

٥,٧,٥ – عند الاعتراف الأولي، يمكن للمنشأة أن تقوم باختيار لا رجعة فيه بأن تعرض، ضمن الدخل الشامل الآخر، التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لاستثمار في أداة حقوق ملكية تقع ضمن نطاق هذا المعيار والتي لا هي محتفظ بها للمتاجرة ولا هي مقابل محتمل تم الاعتراف به من قبل المنشأة المستحوذة ضمن تجميع أعمال ينطبق عليه معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩). (راجع الفقرة "ب٥,٧,٣" للإرشادات بشأن مكاسب أو خسائر صرف العملات الأجنبية).

٦,٧,٥ – إذا قامت المنشأة بالاختيار الوارد في الفقرة "٥,٧,٥"، فإنه يجب عليها أن تثبت، ضمن الأرباح أو الخسائر، توزيعات الأرباح من تلك الاستثمارات وفقًا للفقرة "١,٧,٥أ".

الالتزامات المخصصة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

٧,٧,٥ – **يجب على المنشأة أن تعرض مكسبًا أو خسارة من الالتزام المالي الذي تم تخصيصه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقًا للفقرة "٢,٢,٤" أو الفقرة "٥,٣,٤" كما يلي:**

(أ) يجب أن يتم عرض مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يمكن أن يعزى إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر (راجع الفقرات من "ب١٣,٧,٥" إلى "ب٢٠,٧,٥").

(ب) يجب أن يتم عرض المبلغ المتبقي من التغير في القيمة العادلة للالتزام ضمن الأرباح أو الخسائر وذلك ما لم ينتج أو يتزايد عنه عدم اتساق محاسبي ضمن الأرباح أو الخسائر من معالجة أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام الموضحة في البند (أ) (وفي تلك الحالة تنطبق الفقرة "٨,٧,٥"). وتوفر الفقرات من "ب٥,٧,٥" إلى "ب٧,٧,٥" ومن "ب١٠,٧,٥" إلى "ب١٢,٧,٥" إرشادًا حول تحديد ما إذا كان سيحدث عدم اتساق محاسبي أو أنه سيتزايد.

٨,٧,٥ – **إذا أحدثت المتطلبات الواردة في الفقرة "٧,٧,٥" عدم اتساق محاسبي ضمن الأرباح أو الخسائر أو ضخمته، فإنه يجب على المنشأة أن تعرض جميع المكاسب أو الخسائر من ذلك الالتزام (بما في ذلك اثار التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام) ضمن الأرباح أو الخسائر.**

٩,٧,٥ – بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرتين "٧,٧,٥" و"٨,٧,٥"، فإنه يجب على المنشأة أن تعرض، ضمن الأرباح أو الخسائر، جميع المكاسب أو الخسائر من ارتباطات القروض وعقود الضمان المالي التي تم تخصيصها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

الأصول المُقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر

٥,٧,١٠ – يجب أن يتم الاعتراف، ضمن الدخل الشامل الآخر، بمكسب أو خسارة من الأصل المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقا للفقرة "٤,١,٢أ"، باستثناء مكاسب أو خسائر الاضمحلال (راجع القسم ٥,٥) ومكاسب وخسائر صرف العملات الاجنبية (راجع الفقرتين "ب٥,٧,٢" و"ب٥,٧,٢أ")، إلى ان يتم الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي أو إعادة تبويبه. وعندما يتم الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي فإنه يعاد تبويب المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم الاعتراف بها سابقًا ضمن الدخل الشامل الآخر وذلك من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)). وإذا تمت إعادة تبويب الأصل من فئة القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإنه يجب على المنشأة أن تحاسب عن المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم الاعتراف بها سابقًا ضمن الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرتين "٥,٦,٥" و"٥,٦,٧". ويتم الاعتراف بالفائدة التي تم حسابها باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ضمن الأرباح أو الخسائر.

٥,٧,١١ – كما هو موضح في الفقرة "٥,٧,١٠"، إذا تم قياس أصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٤,١,٢أ"، فإن المبالغ التي يتم الاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر تكون هي نفسها المبالغ التي كان سيتم الاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر لو كان قد تم قياس الأصل المالي بالتكلفة المستهلكة.

القسم ٦ محاسبة التغطية

١,٦ – هدف ونطاق محاسبة التغطية

١,١,٦– إن الهدف من محاسبة التغطية هو أن تعكس القوائم المالية أثر أنشطة إدارة المخاطر لمنشأة تستخدم الأدوات المالية لإدارة مخاطر التعرض الناشئة عن مخاطر معينة يمكن أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر (أو الدخل الشامل الآخر، في حالة الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي قد اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٥,٧,٥"). ويهدف هذا المدخل إلى توضيح السياق لأدوات التغطية التي يتم تطبيق محاسبة التغطية لها من أجل إظهار أغراضها وآثارها.

٢,١,٦– يمكن للمنشأة أن تختار تخصيص علاقة تغطية بين أداة تغطية وبند مُغطى وفقًا للفقرات من "١,٢,٦" إلى "٧,٣,٦" ومن "ب١,٢,٦" إلى "ب٢٥,٣,٦". وبالنسبة لعلاقات التغطية التي تستوفي ضوابط التأهل، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المكسب أو الخسارة من أداة التغطية والبند المُغطى وفقًا للفقرات من "١,٥,٦" إلى "١٤,٥,٦" ومن "ب١,٥,٦" إلى "ب٢٨,٥,٦". وعندما يكون البند المُغطى مجموعة من البنود، فإنه يجب على المنشأة أن تلتزم بالمتطلبات الإضافية الواردة في الفقرات من "١,٦,٦" إلى "٦,٦,٦" ومن "ب١,٦,٦" إلى "ب١٦,٦,٦".

٣,١,٦– يمكن للمنشأة بالنسبة لتغطية القيمة العادلة من خطر التعرض لمعدل الفائدة لمحفظة من الأصول المالية والالتزامات المالية (وفقط لمثل هذه التغطية)، فإنه يمكن أن تطبق متطلبات المحاسبة عن التغطية الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) بدلاً من تلك الواردة في هذا المعيار. وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة أيضًا أن تطبق المتطلبات المحددة للمحاسبة عن تغطية القيمة العادلة لتغطية المحفظة من مخاطر معدل الفائدة وأن تخصص الجزء الذي يُعد مبلغ عملة على أنه البند المُغطى (راجع الفقرات من "٨١أ" و"٨٩أ" ومن "أت١١٤" إلى "أت١٣٢" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)).

٢,٦ – أدوات التغطية

الأدوات المؤهلة

١,٢,٦ – يجوز أن يتم تخصيص مشتقة (يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر) على أنها أداة تغطية باستثناء بعض الخيارات المكتوبة (راجع الفقرة "ب٤,٢,٦").

٢,٢,٦ – **يمكن أن يتم تخصيص أصل مالي غير مشتق، أو التزام مالي غير مشتق (يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر) على أنه أداة تغطية ما لم يكن التزامًا ماليًا تم تخصيصه على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر والذي يتم عرض مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي يمكن عزوه إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٧,٧,٥". يمكن لتغطية مخاطر عملة أجنبية أن يتم تخصيص مُكوّن مخاطر العملة الاجنبية لأصل مالي غير مشتق أو لالتزام مالي غير مشتق على أنه أداة تغطية (شريطة ألا يكون استثمارًا في أداة حقوق ملكية تكون المنشأة قد اختارت أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة لها ضمن الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٥,٧,٥").**

٣,٢,٦ – **لأغراض محاسبة التغطية، فإنه يمكن فقط تخصيص العقود مع أطراف خارجية بالنسبة للمنشأة معدة التقرير (أي طرف خارجي عن المجموعة أو المنشأة المنفردة التي يتم التقرير عنها) على أنها أدوات تغطية.**

تخصيص أدوات التغطية

٤,٢,٦ – يجب أن يتم تخصيص الأداة المؤهلة للتغطية بالكامل على أنها أداة تغطية والاستثناءات الوحيدة المسموح بها هي:

(أ) فصل القيمة الداخلية (intrinsic value) عن القيمة الزمنية لعقد خيار وتخصيص التغير في القيمة الداخلية للخيار فقط، وليس التغير في قيمته الزمنية، على أنه أداة تغطية (راجع الفقرات "١٥,٥,٦" ومن "ب٢٩,٥,٦" إلى "ب٣٣,٥,٦").

و(ب) فصل العنصر الآجل عن العنصر الفوري لعقد أجل وتخصيص التغير في قيمة العنصر الفوري فقط للعقد الأجل (وليس العنصر الأجل) على أنه أداة التغطية وبالمثل، يمكن أن يتم فصل نقاط الأساس لفروق العملات الأجنبية (foreign currency basis spread) وأن يتم استثناؤه من تخصيص أداة مالية على أنها أداة التغطية (راجع الفقرات "١٦,٥,٦" ومن "ب٣٤,٥,٦" إلى "ب٣٩,٥,٦").

و(ج) يمكن أن يتم تخصيص نسبة من مجمل أداة التغطية، مثل نسبة ٥٠ في المائة من المبلغ الاسمي، على أنه أداة التغطية ضمن علاقة تغطية. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن يتم تخصيص جزء من التغير في القيمة العادلة لأداة التغطية الذي ينتج – فقط – عن جزء من الفترة الزمنية التي تبقى خلالها أداة التغطية قائمة.

٦,٢,٥ – يمكن للمنشأة أن تعتبر أي مزيج مما يلي على أنه مجموعة، وأن تخصصها – بشكل مشترك – على أنها أداة تغطية (بما في ذلك تلك الحالات التي يكون فيها الخطر أو المخاطر الناشئة عن بعض أدوات التغطية تعوض تلك الناشئة عن أدوات تغطية أخرى):

(أ) مشتقات أو نسبة منها.

و(ب) غير المشتقات أو نسبة منها.

٦,٢,٦ – بالرغم من ذلك، لا تعد الأداة المشتقة التي تضم خيارًا مكتوبًا مع خيار مُشترى (على سبيل المثال، طوق معدل الفائدة) مؤهلة على أنها أداة تغطية إذا كانت في حقيقة الأمر، تُعد صافي خيار مكتوب في تاريخ التخصيص (إلا إذا كانت مؤهلة وفقًا للفقرة "ب٦,٢,٤"). وبالمثل، يمكن أن يتم تخصيص أداتين أو أكثر (أو نسبة منها) – معًا – على أنهم أداة التغطية – فقط – إذا كانت عند مزجهم لا يُعدون – في حقيقة الأمر – مزيج صافي خيار مكتوب في تاريخ التخصيص (ما لم تكونا مؤهلتين وفقًا للفقرة "ب٦,٢,٤").

٦,٣ – البنود المُغطاة

البنود المؤهلة

٦,٣,١ – يمكن أن يكون البند المُغطى تم الاعتراف به على أنه أصل أو التزام، أو غير معترف به كارتباط مؤكد، أو معاملة متوقعة أو صافي استثمار في نشاط أجنبي. ويمكن أن يكون البند المُغطى:

(أ) بندًا منفردًا.

أو(ب) مجموعة من البنود (تخضع للفقرات من "٦,٦,١" إلى "٦,٦,٦" ومن "ب٦,٦,١" إلى "ب٦,٦,١٦").

وقد يكون البند المُغطى أيضًا مكوّنًا لمثل هذا البند أو المجموعة من البنود (راجع الفقرات "٦,٣,٧" ومن "ب٦,٣,٧" إلى "ب٦,٣,٢٥").

٦,٣,٢ – يجب أن يكون البند المُغطى قابلاً للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٦,٣,٣ – إذا كان البند المُغطى يمثل معاملة متوقعة (أو أحد مكوناتها)، فإنه يجب أن تكون تلك المعاملة مرجحة الحدوث إلى حد كبير.

٦,٣,٤ – يمكن أن يتم تخصيص خطر التعرض الموحد (المُكوّن من مزيج من خطر التعرض الذي يمكن أن يتأهل على أنه بند مُغطى وفقًا للفقرة "٦,٣,١") ومشتقة – يمكن أن

يتم تخصيصه على أنه بند مُغطى (راجع الفقرتين "ب٦,٣,٣" و"ب٦,٣,٤"). ويشمل هذا معاملات متوقعة لمخاطر تعرض موحدة (أي المعاملات المستقبلية المتوقعة غير الملزمة التي ينشأ عنها خطر تعرض ومشتقة) إذا كان ذلك خطر التعرض الموحد مرجح الحدوث –إلى حد كبير–، وأنه بمجرد أن يحدث (وبالتالي لم يعد توقعا)، يكون مؤهلاً على أنه بند مُغطى.

٦,٣,٥ – **لأغراض محاسبة التغطية، يمكن تخصيص - فقط - الأصول، أو الالتزامات، أو الارتباطات المؤكدة أو المعاملات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير مع طرف خارجي عن المنشأة التي تعد القوائم المالية، على أنها بنود مُغطاة. ويمكن أن يتم تطبيق محاسبة التغطية على المعاملات بين المنشآت ضمن المجموعة نفسها فقط في القوائم المالية الفردية أو القوائم المالية المستقلة لتلك المنشآت وليس في القوائم المالية المجمعة للمجموعة، باستثناء القوائم المالية المجمعة للمنشآت الاستثمارية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)، حيث لن يتم الاستبعاد في القوائم المالية المجمعة للمعاملات بين المنشأة الاستثمارية وشركاتها التابعة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.**

٦,٣,٦ –وبالرغم من ذلك، كاستثناء من الفقرة "٦,٣,٥"، قد تتأهل مخاطر العملات الأجنبية لبند نقدي (على سبيل المثال، واجب السداد/مستحق التحصيل بين منشأتين تابعتين) بين منشآت المجموعة على أنه بند مُغطى في القوائم المالية المجمعة، إذا نتج عنه تعرض لمكاسب أو خسائر سعر صرف العملات الأجنبية التي لا يتم استبعادها – بالكامل – عند التجميع وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية". ووفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣)، لا يتم – بالكامل – استبعاد مكاسب وخسائر أسعار صرف العملات الأجنبية من البنود النقدية بين منشآت المجموعة عند التجميع، عندما يتم التعامل في بنود نقدية بين منشآت المجموعة بين منشأتين ضمن المجموعة لديهما عملات وظيفية مختلفة. بالإضافة إلى ذلك، قد تتأهل مخاطر العملات الاجنبية لمعاملة متوقعة مرجحة الحدوث إلى حد كبير بين منشآت المجموعة على أنها بند مُغطى في القوائم المالية المجمعة شريطة أن تُقوّم المعاملة بعملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة الداخلة في تلك المعاملة وأن مخاطر العملات الاجنبية سوف تؤثر على الأرباح أو الخسائر المجمعة.

تخصيص البنود المُغطاة

٧,٣,٦ – يمكن للمنشأة أن تخصص بندًا بأكمله –أو مكونًا لبند على أنه بند مُغطى ضمن علاقة تغطية. يشمل البند الكامل جميع التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للبند. ويشمل المُكوّن ما هو أقل من كامل التغير في القيمة العادلة أو كامل التقلب في التدفقات النقدية للبند. وفي تلك الحالة، فإنه يمكن للمنشأة أن تخصص فقط –الأنواع التالية من المكونات (بما في ذلك المزيج منها) على أنها بنود مُغطاه:

(أ) التغيرات – فقط – في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند يمكن عزوه إلى خطر أو مخاطر محددة (مُكوّن المخاطر)، شريطة أن يكون من الممكن، بالاستناد إلى تقييم ضمن سياق هيكل سوق معين، تحديد مُكوّن المخاطر – بشكل منفصل – وقياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها (راجع الفقرات من "ب٨,٣,٦" إلى "ب١٥,٣,٦"). تتضمن مكونات المخاطر تخصيص التغيرات –فقط– في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مُغطى بأعلى أو أقل من سعر محدد أو متغير آخر (مخاطر من جانب واحد).

(ب) واحدة أو أكثر من التدفقات النقدية التعاقدية المُختارة.

(ج) مكونات مبلغ اسمي، أي جزء محدد من مبلغ البند (راجع الفقرات من "ب١٦,٣,٦" إلى "ب٢٠,٣,٦").

٤,٦ – ضوابط التأهل لمحاسبة التغطية

١,٤,٦ – تتأهل علاقة التغطية لمحاسبة التغطية فقط إذا تم استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) تتكون علاقة التغطية فقط من أدوات تغطية مؤهلة وبنود مُغطاه مؤهلة.

(ب) يوجد، في بداية علاقة التغطية تخصيصًا وتوثيقًا رسميًا لعلاقة التغطية ولهدف المنشأة من إدارة المخاطر واستراتيجيتها لمُباشَرَة التغطية ويجب أن يشمل ذلك التوثيق تحديد أداة التغطية والبند المُغطى، وطبيعة المخاطر التي يتم التغطية منها وكيف سوف تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تستوفي متطلبات فعالية التغطية (بما في ذلك تحليلها لمصادر عدم فعالية التغطية والكيفية التي تحدد بها نسبة التغطية).

(ج) تستوفي علاقة التغطية جميع متطلبات فعالية التغطية التالية:

(١) أن يكون هناك علاقة اقتصادية بين البند المُغطى وأداة التغطية (راجع الفقرات من "ب٦,٤,٤" إلى "ب٦,٤,٦").

و(٢) ألا يهيمن أثر المخاطر الائتمانية على التغيرات في القيمة التي تنتج عن تلك العلاقة الاقتصادية (راجع الفقرتين "ب٦,٤,٧" و"ب٦,٤,٨").

و(٣) أن تكون نسبة التغطية لعلاقة التغطية هي نفسها مثل تلك الناتجة عن كمية البند المُغطى التي تقوم المنشأة بالتغطية لها فعليًا وكمية أداة التغطية التي تستخدمها المنشأة فعليًا للتغطية لتلك الكمية من البند المُغطى. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن يعكس ذلك التخصيص عدم توازن بين قيم البند المُغطى وأداة التغطية والذي ينشأ عنه عدم فعالية التغطية (بغض النظر عما إذا تم الاعتراف به أم لا) والذي يؤدي بدوره إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من محاسبة التغطية (راجع الفقرات من "ب٦,٤,٩" إلى "ب٦,٤,١١").

٦,٥ – المحاسبة عن علاقات التغطية المؤهلة

٦,٥,١ – تطبق المنشأة محاسبة التغطية على علاقة التغطية التي تستوفي ضوابط التأهل الواردة في الفقرة "٦,٤,١" (والتي تتضمن قرار المنشأة بتخصيص علاقة التغطية).

٦,٥,٢ – هناك ثلاثة أنواع من علاقات التغطية:

(أ) تغطية القيمة العادلة: وهو التغطية من خطر التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأصل أو التزام معترف به أو لارتباط مؤكد غير معترف به أو لمُكوّن من أي من مثل تلك البنود التي يمكن أن تعزى إلى مخاطر معينة ويمكن أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر.

(ب) تغطية التدفق النقدي: وهو التغطية من خطر التعرض للتقلب في التدفقات النقدية الذي يمكن عزوه إلى مخاطر معينة مرتبطة بكامل أصل أو التزام معترف به أو بمُكوّن له (مثل جميع أو بعض دفعات الفائدة المستقبلية على دين متغير المعدل) أو معاملة متوقعة مرجحة الحدوث إلى حد كبير، ويمكن أن يؤثر على الأرباح أو الخسائر.

(ج) تغطية صافي استثمار في نشاط أجنبي كما هي مُعرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٣).

٦,٥,٣ – إذا كان البند المُغطى هو أداة حقوق ملكية والتي قد اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة "٥,٧,٥"، فإنه يجب أن يكون خطر التعرض المُغطى المشار إليه في الفقرة "٦,٥,٢ (أ)" هو الذي يمكن أن يؤثر على الدخل الشامل الأخر. وفي تلك الحالة –فقط–، يتم عرض عدم فعالية التغطية المعترف به ضمن الدخل الشامل الآخر.

٦,٥,٤ – قد تتم المحاسبة عن تغطية من مخاطر العملة الاجنبية لارتباط مؤكد على أنه تغطية قيمة عادلة أو تغطية تدفق نقدي.

٦,٥,٥ – إذا توقفت علاقة التغطية عن استيفاء متطلب فعالية التغطية والمتعلق بنسبة التغطية (راجع الفقرة "٦,٤,١(ج)(٣)") ولكن الهدف من إدارة المخاطر لعلاقة التغطية التي تم تخصيصها ظل كما هو، فإنه يجب على المنشأة أن تعدل نسبة التغطية بحيث تستوفي ضوابط التأهل مرة أخرى (ويشار إلى ذلك في هذا المعيار على أنه "إعادة التوازن"– راجع الفقرات من "ب٦,٥,٧" إلى "ب٦,٥,٢١").

٦,٥,٦ – يجب على المنشأة التوقف عن محاسبة التغطية بأثر مستقبلي فقط عندما تتوقف علاقة التغطية (أو جزء من علاقة التغطية) عن استيفاء ضوابط التأهل (بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة توازن لعلاقة التغطية إذا كان مطبقاً). ويشمل ذلك حالات انقضاء أداة التغطية أو بيعها أو إنهائها أو تسويتها. ولهذا الغرض، فإنه لا يعد إحلال أو تجديد أداة التغطية بأداة تغطية أخرى إنقضاء أو إنهاء لها إذا كان مثل هذا الإحلال أو التجديد جزءًا من هدف المنشأة الموثق من إدارة المخاطر ومتفقاً معه. بالإضافة إلى ذلك، ولهذا الغرض فليس هناك انقضاء أو إنهاء لأداة التغطية إذا:

(أ) وافق طرفا أداة التغطية، كنتيجة للأنظمة أو التشريعات أو لاستحداث قوانين أو تشريعات، على أن يحل طرف أو أكثر من طرف مقاصة مقابل محل الطرف الأصلي المقابل لهما ليصبح هو الطرف المقابل الجديد لكل طرف من الطرفين. ولهذا الغرض، فإن طرف المقاصة المقابل هو طرف مقابل مركزي (يطلق عليه أحياناً "هيئة مقاصة" أو "وكالة مقاصة") أو منشأة أو على سبيل المثال، عضو مقاصة في هيئة مقاصة أو عميل لعضو مقاصة في هيئة مقاصة، والتي تتصرف بصفتها طرف مقابل من أجل أن تحدث المقاصة من قبل طرف مقابل مركزي. وبالرغم من ذلك، عندما تقوم أطراف في أداة تغطية بإحلال الأطراف الأصلية المقابلة لهم بأطراف مقابلة مختلفة، فإنه يتم استيفاء المتطلب الوارد في هذه الفقرة الفرعية فقط –إذا قام كل من تلك الأطراف بالمقاصة مع الطرف المقابل الأصلي نفسه.

(ب) كانت التغيرات الأخرى، إن وجدت، على أداة التغطية، تقتصر على تلك التي تُعد ضرورية لإحداث مثل هذا الإحلال للطرف المقابل وتقتصر مثل هذه التغيرات على تلك التي تتفق مع الشروط التي يمكن توقعها إذا كانت مقاصة أداة التغطية قد تم القيام بها في الأصل مع طرف المقاصة المقابل وتشمل هذه التغيرات تلك التغيرات في متطلبات الضمان، والحقوق في إجراء مقاصة بين الأرصدة مستحقة التحصيل والأرصدة واجبة السداد والرسوم المفروضة.

يمكن أن يؤثر التوقف عن محاسبة التغطية إما على علاقة التغطية في مجملها أو –فقط – على جزء منها (وفي تلك الحالة تستمر محاسبة التغطية لما تبقى من علاقة التغطية).

٧,٥,٦ – يجب على المنشأة أن تطبق:

(أ) الفقرة "١٠,٥,٦" عندما تتوقف عن محاسبة التغطية لتغطيات قيمة عادلة يكون البند المُغطى فيها (أو مُكوّن له) أداة مالية يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة.

و(ب) الفقرة "١٢,٥,٦" عندما تتوقف عن محاسبة التغطية لتغطيات تدفق نقدي.

تغطيات القيمة العادلة

٨,٥,٦ – **طالما أن تغطية القيمة العادلة تستوفي ضوابط التأهل الواردة في الفقرة "١,٤,٦"، فإنه يجب المحاسبة عن علاقة التغطية كما يلي:**

(أ) يجب أن يتم الاعتراف بالمكسب أو الخسارة من أداة التغطية ضمن الأرباح أو الخسائر (أو الدخل الشامل الآخر، إذا كانت أداة التغطية تغطية لأداة حقوق ملكية اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٥,٧,٥").

(ب) يجب أن يعدل مكسب أو خسارة التغطية للبند المُغطى من القيمة الدفترية للبند المُغطى (إذا كان مُنطبقًا) وأن يتم الاعتراف به ضمن الأرباح أو الخسائر. وإذا كان البند المُغطى أصلاً ماليًا (أو مكونًا له) يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٢,١,٤أ"، فإنه يجب أن يتم الاعتراف بمكسب أو خسارة التغطية من البند المُغطى ضمن الأرباح أو الخسائر. وبالرغم من ذلك، إذا كان البند المُغطى أداة حقوق ملكية اختارت لها المنشأة أن تعرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٥,٧,٥"،

فإنه يجب أن تبقى تلك المبالغ ضمن الدخل الشامل الآخر. وعندما يكون البند المُغطى ارتباطًا مؤكدًا غير مُثبت (أو مكونًا له) فإنه يتم الاعتراف بأصل أو بالتزام يمثل التغير التراكمي في القيمة العادلة للبند المُغطى اللاحق لتخصيصه مع الاعتراف بالمكسب أو الخسارة المناظرة ضمن الأرباح أو الخسائر.

٩,٥,٦ – عندما يكون البند المُغطى في تغطية قيمة عادلة هو ارتباط مؤكد (أو مُكوّن له) باقتناء أصل أو بتحمل التزام، فإنه يتم تعديل القيمة الدفترية الأولية للأصل أو الالتزام، الذي ينتج عن وفاء المنشأة بالارتباط المؤكد، بحيث يتضمن التغير المتراكم في القيمة العادلة للبند المُغطى الذي تم الاعتراف به في قائمة المركز المالي.

١٠,٥,٦ – يجب استهلاك أي تعديل ناشئ عن الفقرة "٨,٥,٦(ب)" ضمن الأرباح أو الخسائر إذا كان البند المُغطى أداة مالية (أو مكونًا لها) يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة. ويمكن أن يبدأ الاستهلاك بمجرد وجود هذا التعديل، وعلى ألا يتأخر بدء الاستهلاك عن وقت التوقف عن تعديل البند المُغطى بمكاسب أو خسائر التغطية. ويستند الاستهلاك إلى معدل الفائدة الفعلي المُعاد حسابه في التاريخ الذي يبدأ فيه الاستهلاك. في حالة أن يكون البند المُغطى أصلا ماليا (أو مكونا له) يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٢,١,٤أ"، فإن الاستهلاك ينطبق بالطريقة نفسها ولكن على المبلغ المتراكم للمكسب أو الخسارة الذي تم الاعتراف به – سابقا – وفقًا للفقرة "٨,٥,٦ (ب)" بدلاً عن تعديل القيمة الدفترية.

تغطيات التدفق النقدي

١١,٥,٦ – طالما استوفت تغطية التدفق النقدي ضوابط التأهل الواردة في الفقرة "١,٤,٦"، فإنه يجب أن تتم المحاسبة عن علاقة التغطية كما يلي:

(أ) يتم تعديل المُكوّن المنفصل لحقوق الملكية المرتبط بالبند المُغطى (احتياطي تغطية التدفق النقدي) إلى المبلغ الأقل مما يلي (بالمبالغ المطلقة):

(١) المكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التغطية منذ بداية التغطية.

أو(٢) التغير المتراكم في القيمة العادلة (القيمة الحالية) للبند المُغطى (أي القيمة الحالية للتغير المتراكم في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُغطاة) من بداية التغطية.

(ب) يجب أن يتم الاعتراف، ضمن الدخل الشامل الآخر، بذلك الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التغطية الذي يتم تحديده على أنه تغطية فعالة (أي الاعتراف ضمن الدخل الشامل الأخر بالجزء الذي يتقاص مع التغير في احتياطي تغطية التدفق النقدي محسوبًا وفقًا للبند(أ)).

(ج) يجب أن يتم الاعتراف، ضمن الأرباح أو الخسائر، بأي مكسب أو خسارة متبقية من أداة لتغطية (أو أي مكسب أو خسارة مطلوب لموازنة لتغير في احتياطي تغطية التدفق لنقدي محسوبًا وفقًا للبند (أ)) والذي يمثل عدم فعالية لتغطية.

(د) يجب أن تتم المحاسبة عن المبلغ الذي كان يتم تراكمه في احتياطي تغطية التدفق النقدي وفقًا للبند (أ) كما يلي:

(١) إذا نتج -لاحقًا- عن معاملة متوقعة مُغطاه الاعتراف بأصل غير مالي أو التزام غير مالي، أو إذا أصبحت معاملة متوقعة مُغطاه لأصل غير مالي أو التزام غير مالي ارتباطًا مؤكدًا ينطبق عليه المحاسبة عن تغطية القيمة العادلة، فإنه يجب على المنشأة أن تزيل ذلك المبلغ من احتياطي تغطية التدفق النقدي وأن تدرجه مباشرة في التكلفة الأولية أو قيمة دفترية أخرى للأصل أو الالتزام. ولا يعد هذا تعديل إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) وبالتالي فإنه لا يؤثر على الدخل الشامل الآخر.

(٢) لتغطيات التدفق النقدي بخلاف تلك التي يشملها البند (١)، فإنه يجب أن يُعاد تبويب ذلك المبلغ من احتياطي تغطية تدفق نقدي إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) في الفترة أو الفترات نفسها التي تؤثر خلالها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُغطاه على الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال، في الفترات التي يتم فيها الاعتراف بدخل الفائدة أو مصروف الفائدة أو عند حدوث مبيعات متوقعة).

(٣) وبالرغم من ذلك، إذا كان ذلك المبلغ خسارة وتتوقع المنشأة أنه لن يتم تغطية كامل تلك الخسارة، أو جزء منها، في واحدة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فإنه يجب إعادة تبويب المبلغ الذي لا يتوقع أن تتم تغطيته مباشرة ضمن الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)).

١٢,٥,٦ – عندما تتوقف المنشأة عن محاسبة التغطية لتغطية تدفق نقدي (راجع الفقرتين "٦,٥,٦" و"٧,٥,٦(ب)")، فإنه يجب عليها المحاسبة عن المبلغ الذي كان يتم تراكمه في احتياطي تغطية التدفق النقدي وفقًا للفقرة "١١,٥,٦(أ)" كما يلي:

(أ) إذا كان لا يزال متوقعا أن تحدث التدفقات النقدية المستقبلية المُغطاه، فإنه يجب أن يبقى ذلك المبلغ في احتياطي تغطية التدفق النقدي إلى حين حدوث التدفقات النقدية المستقبلية أو إلى حين انطباق الفقرة "١١,٥,٦(د)(٣)". وتنطبق الفقرة "١١,٥,٦(د)" عندما تحدث التدفقات النقدية المستقبلية.

(ب) إذا لم يعد متوقعا أن تحدث التدفقات النقدية المستقبلية المُغطاة، فإنه يجب أن تتم إعادة تبويب ذلك المبلغ مباشرة من احتياطي تغطية التدفق النقدي إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)). قد لا يزال حدوث التدفق النقدي المستقبلي المُغطى متوقعًا ولكن لم يعد حدوثه مرجحًا إلى حد كبير.

تغطيات صافي الاستثمار في نشاط أجنبي

١٣,٥,٦ – يجب أن تتم المحاسبة عن تغطيات صافي الاستثمار في نشاط أجنبي بما في ذلك تغطية بند ذا طبيعة نقدية تتم المحاسبة عنه على أنه جزء من صافي الاستثمار (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣)) بشكل مشابه لتغطيات التدفقات النقدية:

(أ) يجب أن يتم الاعتراف بالجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التغطية الذي يتم تحديده على أنه تغطية فعالة ضمن الدخل الشامل الآخر (راجع الفقرة "١١,٥,٦").

و(ب) يجب أن يتم الاعتراف بالجزء غير الفعال ضمن الأرباح أو الخسائر.

١٤,٥,٦ – يجب أن يتم إعادة تبويب المكسب أو الخسارة المُجمعة من أداة التغطية المتعلقة بالجزء الفعال من التغطية الذي قد تم تراكمه في احتياطي ترجمة العملات الاجنبية من حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) وفقًا للفقرتين "٤٨" و"٤٩" من معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) عند استبعاد النشاط الأجنبي أو الاستبعاد الجزئي لها.

المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات

١٥,٥,٦ – عندما تفصل المنشأة بين القيمة الداخلية والقيمة الزمنية لعقد الخيار وتخصص التغير في القيمة الداخلية للخيار – فقط – على أنه أداة التغطية (راجع الفقرة "٤,٢,٦(أ)")، فإنه يجب عليها أن تحاسب عن القيمة الزمنية للخيار كما يلي (راجع الفقرات من "ب٢٩,٥,٦" إلى "ب٣٣,٥,٦"):

(أ) يجب على المنشأة أن تميز القيمة الزمنية للخيارات بحسب نوع البند المُغطى الذي يغطيه الخيار (راجع الفقرة "ب٢٩,٥,٦"):

(١) بند مُغطى متعلق بمعاملة.

أو (٢) بند مُغطى متعلق بفترة زمنية.

(ب) يجب أن يتم الاعتراف، ضمن الدخل الشامل الآخر، بالتغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية للخيار الذي يغطى بندًا مُغطى متعلقًا بمعاملة، وبالقدر الذي يكون فيه التغير متعلقا بالبند المُغطى، ويجب أن يتم تراكمه في مُكوّن منفصل في حقوق الملكية. ويجب أن تتم المحاسبة عن التغير المتراكم في القيمة العادلة الناشئ عن القيمة الزمنية للخيار الذي قد تم تراكمه في مُكوّن منفصل في حقوق الملكية ("المبلغ") كما يلي:

(١) إذا نتج –لاحقا–عن البند المُغطى الاعتراف بأصل غير مالي أو التزام غير مالي، أو ارتباط مؤكد بأصل غير مالي أو التزام غير مالي تنطبق عليه المحاسبة عن تغطية القيمة العادلة، فإنه يجب على المنشأة أن تزيل المبلغ من المُكوّن المنفصل في حقوق الملكية وأن تدرجه – بشكل مباشر – ضمن التكلفة الأولية أو القيمة الدفترية الأخرة للأصل أو الالتزام. ولا يعد هذا تعديل إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) وبالتالي فإنه لا يؤثر على الدخل الشامل الآخر.

(٢) يجب بالنسبة لعلاقات التغطية بخلاف تلك التي يشملها البند (١) أن تتم إعادة تبويب المبلغ من مُكوّن منفصل في حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)) في الفترة أو الفترات نفسها التي تؤثر خلالها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُغطاه على الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال، عندما تحدث المبيعات المتوقعة).

(٣) وبالرغم من ذلك، إذا لم يكن متوقعا أن يتم استرداد جميع ذلك المبلغ أو جزء منه في فترة مستقبلية واحدة أو أكثر، فإنه يجب فورًا أن تتم إعادة تبويب المبلغ الذي لا يتوقع أن يتم استرداده إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)).

(ج) يجب أن يتم الاعتراف، ضمن الدخل الشامل الآخر، بالتغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية للخيار الذي يغطى بندًا مُغطى متعلقًا بفترة زمنية، وبالقدر الذي يكون فيه التغير متعلقًا بالبند المُغطى ويجب أن يتم تراكمه في مُكوّن منفصل في حقوق الملكية. يجب أن يتم إستهلاك القيمة الزمنية التي تم تحديدها في تاريخ تخصيص الخيار على أنه أداة تغطية، وذلك بالقدر الذي تكون فيه متعلقة بالبند المُغطى، على أساس منتظم ومنطقي على مدى الفترة التي يمكن خلالها أن يؤثر تعديل القيمة الداخلية للخيار على الأرباح أو الخسائر (أو الدخل الشامل الآخر، إذا كان البند المُغطى أداة حقوق ملكية قد اختارت لها المنشأة. أن تعرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٥,٧,٥"). وبالتالي، فإنه يجب، في كل فترة تقرير، أن تتم إعادة تبويب مبلغ الاستهلاك من المُكوّن المنفصل في حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)). وبالرغم من ذلك، إذا لم يتم الاستمرار في محاسبة التغطية لعلاقة التغطية التي تتضمن التغير في القيمة الداخلية للخيار على أنها أداة التغطية، فإنه يجب فورًا أن تتم إعادة تبويب صافي المبلغ (بما في ذلك الاستهلاك المُجمع) الذي قد تم تراكمه في المُكوّن المنفصل في حقوق الملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)).

المحاسبة عن العنصر الآجل من العقود الآجلة ونقاط الأساس[1] لفروق العملات الأجنبية للأدوات المالية

١٦,٥,٦ – عندما تفصل المنشأة بين العنصر الآجل والعنصر الفوري من العقد الآجل وتخصص – فقط – التغير في قيمة العنصر الفوري من العقد الآجل على أنه أداة التغطية، أو عندما تفصل المنشأة نقاط الأساس لفروق العملات الأجنبية عن الأداة المالية وتستثنيه من تخصيص تلك الأداة المالية على أنها أداة التغطية (راجع الفقرة "٤,٢,٦(ب)")، فإنه يمكن للمنشأة أن تطبق الفقرة "١٥,٥,٦" على العنصر الآجل من

---

(١) نقاط الأساس هي وحدات قياس لمعدلات الفائدة ونسب أخرى وتساوى ٠,٠١%.

العقد الآجل أو على نقاط الأساس لفروق العملات الاجنبية بالطريقة نفسها كما يتم تطبيقها على القيمة الزمنية للخيار. في تلك الحالة، يجب على المنشأة أن تطبق إرشادات التطبيق الواردة في الفقرات من "ب٦,٥,٣٤" إلى "ب٦,٥,٣٩".

٦,٦ – تغطيات مجموعات من البنود

تأهل مجموعة من البنود على أنها البند المُغطى

١,٦,٦ – تُعد مجموعة من البنود (بما في ذلك مجموعة من بنود تشكل صافي مركز، أي صافي مجموعة من الأصول والالتزامات، راجع الفقرات من "ب٦,٦,١" إلى "ب٦,٦,٨") بندًا مؤهلاً ليكون بندًا مُغطى فقط إذا:

(أ) تكوّنت من بنود (بما في ذلك مكونات البنود) تُعد بنودًا مُغطاة مؤهلة بشكل فردي.

(ب) كانت البنود ضمن المجموعة يتم إدارتها – معًا – على أساس جماعي لأغراض إدارة لمخاطر.

(ج) في حالة تغطية تدفق نقدي لمجموعة من البنود التي لا يتوقع ان تكون التقلبات في تدفقاتها النقدية تناسبية – بشكل تقريبي – مع التقلب الكلي في التدفقات النقدية للمجموعة مما ينشأ عنه مراكز مخاطر متقابلة:

(١) كانت تغطية من مخاطر عملات أجنبية.

و(٢) كان تخصيص صافي المركز هذا يحدد فترة التقرير التي يتوقع أن تؤثر المعاملات المتوقعة خلالها على الأرباح أو الخسائر، بالإضافة إلى طبيعتها وحجمها (راجع الفقرتين "ب٦,٦,٧"، "ب٦,٦,٨").

تخصيص مُكوّن لمبلغ اسمي

٢,٦,٦ – يمكن أن يُعد المُكوّن الذي يمثل جزءًا من مجموعة مؤهلة من البنود بندًا مُغطى مؤهلاً شريطة أن يكون التخصيص متفقًا مع هدف المنشأة من إدارة المخاطر.

٣,٦,٦ – يُعد المُكوّن الذي يمثل شريحة من مجموعة كلية (على سبيل المثال، الشريحة الدنيا) مؤهلا للمحاسبة عن التغطية فقط إذا:

(أ) كان من الممكن تحديده – بشكل منفصل – وقياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

و(ب) كان الهدف من إدارة المخاطر هو تغطية لمُكوّن يمثل شريحة.

و(ج) كانت البنود في المجموعة الكلية التي تم تحديد الشريحة منها معرضة لنفس المخاطر المُغطاة (بحيث لا يتأثر قياس الشريحة المُغطاه – بشكل جوهري – بتحديد بنود بذاتها من المجموعة الكلية لتكون جزءًا من الشريحة المُغطاه).

و(د) كانت المنشأة تستطيع تحديد وتتبع المجموعة الكلية من البنود التي يتم منها تحديد الشريحة المُغطاه بالنسبة لتغطية بنود قائمة (على سبيل المثال، ارتباط مؤكد لم يتم الاعتراف به أو أصل تم الاعتراف به)، وذلك بحيث تكون المنشأة قادرة على الالتزام بمتطلبات المحاسبة عن علاقة التغطية المؤهلة.

و(هـ) كانت أي بنود ضمن المجموعة التي تتضمن خيارات دفع مقدم تستوفي المتطلبات لمكونات مبلغ اسمي (راجع الفقرة "ب٦,٣,٢٠").

العرض

٤,٦,٦ – لتغطية مجموعة من البنود، لها مراكز مخاطر تعويضية (أي تغطية صافي مركز)، والتي تؤثر مخاطرها المُغطاه على بنود مستقلة مختلفة في قائمة الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر، فإنه يجب أن يتم عرض أي مكاسب أو خسائر تغطية في تلك القائمة في بند مستقل عن تلك المتأثرة بالبنود المُغطاه. وبالتالي، في تلك القائمة، يبقى المبلغ في البند الذي يتعلق بالبند المُغطى نفسه (على سبيل المثال، الإيراد أو تكلفة المبيعات) دون تأثر.

٥,٦,٦ – للأصول والالتزامات التي يتم التغطية لها معًا – على أنها مجموعة في تغطية قيمة عادلة، فإنه يجب أن يتم، في قائمة المركز المالي، الاعتراف بالمكسب أو الخسارة من الأصول والالتزامات على أنه تعديل للمبلغ الدفتري للبنود المعنية المكونة للمجموعة لكل بند على حدى وفقًا للفقرة "٦,٥,٨(ب)".

صافي مراكز صفري

٦,٦,٦ – عندما يكون البند المُغطى هو مجموعة لها صافي مركز صفري (أي أن البنود المُغطاه تعوض بالكامل فيما بينها المخاطر التي تتم إدارتها على أساس جماعي)، فإنه يُسمح للمنشأة بأن تخصصه ضمن علاقة تغطية لا تتضمن أداة تغطية شريطة أن:

(أ) تكون التغطية جزءًا من استراتيجية تغطية صافي مخاطر متحرك، والتي تقوم المنشأة بموجبها – بشكل روتيني – بتغطية المراكز الجديدة من نفس النوع مع مرور الوقت (على سبيل المثال، عندما تدخل المعاملات في الأفق الزمني الذي تغطي له المنشأة).

و(ب) يتغير صافي المركز المُغطى في الحجم على مدى عمر استراتيجية تغطية صافي المخاطر المتحرك وتستخدم المنشأة أدوات تغطية مؤهلة في التغطية لصافي المخاطر (أي عندما لا يكون صافي المركز صفري).

و(ج) يتم عادة تطبيق محاسبة التغطية على مثل صافي المراكز هذه عندما لا يكون صافي المركز صفريًا وتكون تغطيتها بأدوات تغطية مؤهلة).

و(د) ينشأ عن عدم تطبيق محاسبة التغطية على صافي مركز صفري نتائج محاسبية غير متسقة، نظرًا لأن المحاسبة لن تثبت مراكز مخاطر متقابلة، والتي خلاف ذلك يتم الاعتراف بها في تغطية صافي مركز.

٧,٦ – خيار تخصيص خطر تعرض ائتماني للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

تأهل خطر تعرض ائتماني للتخصيص بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

١,٧,٦ – إذا استخدمت المنشأة مشتقة ائتمانية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر لإدارة المخاطر الائتمانية لجميع، أو جزء من، أداة مالية (تعرض ائتماني)، فإنه يمكن لها أن تخصص الأداة المالية، بالقدر الذي يتم به إدارتها على هذا النحو (أي جميعها أو جزء منها)، على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا:

(أ) كان اسم مُصدر خطر التعرض الائتماني (على سبيل المثال، المقترض، أو حامل ارتباط القرض) يطابق المنشأة المرجعية للمشتقة الائتمانية (مطابقة الاسم).

(ب) كانت أولوية الأدوات المالية تطابق أولوية الأدوات التي يمكن تسليمها وفقًا للمشتقة الائتمانية.

يمكن للمنشأة القيام بهذا التخصيص بغض لنظر عما إذا كانت الأداة الملية التي يتم إدارتها لمخاطر الائتمان تقع في إطار هذا المعيار (مثلاً، يمكن للمنشأة تخصيص ارتباطات قروض تقع خارج نطاق هذا المعيار)، يمكن للمنشأة تخصيص تلك الأداة المالية في، أو بعد، الاعتراف الأولي، أو أثناء عدم الاعتراف بها. ويجب على المنشأة أن توثق هذا التخصيص بالتزامن مع وقت حدوثه.

المحاسبة عن تخصيص مخاطر تعرضات ائتمانية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

٢,٧,٦ – إذا تم تخصيص أداة مالية وفقًا للفقرة "١,٧,٦" على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر بعد الاعتراف الأولي، أو لم يكن قد تم الاعتراف بها سابقا، فإنه يجب فورًا أن يتم الاعتراف بالفرق في تاريخ التخصيص بين القيمة الدفترية، إن

وجدت، والقيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر. وللأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٢,١,٤أ"، فإنه يجب فورًا أن يتم إعادة تبويب المكسب أو الخسارة المُجمعة التي تم الاعتراف بها مسبقًا ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق ملكية إلى الأرباح أو الخسائر على أنه تعديل إعادة تبويب (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١)).

٣,٧,٦ – يجب على المنشأة أن تتوقف عن قياس الأداة المالية التي نشأ عنها، أو عن جزء منها، مخاطر ائتمانية، بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا:

(أ) لم تعد ضوابط التأهل الواردة في الفقرة "١,٧,٦" مستوفاة، على سبيل المثال:

(١) تنقضي المشتقة الائتمانية أو الأداة المالية المتعلقة بها التي ينشأ عنها مخاطر ائتمانية أو يتم بيعها، أو إنهاؤها، أو تسويتها.

أو (٢) لم تعد المخاطر الائتمانية للأداة المالية تدار باستخدام مشتقات ائتمانية. فعلى سبيل المثال، قد يحدث ذلك نظرًا للتحسينات في الجودة الائتمائية للمقترض أو حامل ارتباط القرض أو للتغيرات في متطلبات رأس المال المفروضة على المنشأة.

و(ب) لم يكن مطلوبا خلاف ذلك بأن يتم قياس الأداة المالية، التي تنشأ عنها مخاطر ائتمانية، بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (أي أنه لم يتغير نموذج أعمال المنشأة في هذه الأثناء بحيث يكون مطلوبًا إعادة تبويب وفقًا للفقرة "١,٤,٤").

٤,٧,٦ – عندما تتوقف المنشأة عن قياس الأداة المالية، التي ينشأ عنها أو عن جزء منها، مخاطر ائتمانية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، تصبح القيمة العادلة لها في تاريخ التوقف هي مبلغها الدفتري الجديد. ويجب أن يتم – لاحقًا – تطبيق القياس نفسه الذي كان يتم استخدامه قبل تخصيص الأداة المالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (بما في ذلك الاستهلاك الذي ينتج عن القيمة الدفترية الجديدة). على سبيل المثال، فإذا كان أولاً يتم تبويب أصل مالي للقياس بالتكلفة المستهلكة، سوف يعود الأصل المالي إلى التبويب بذلك القياس وسوف يعاد حساب معدل الفائدة الفعلي له بالاستناد إلى إجمالي مبلغه الدفتري الجديد في تاريخ التوقف عن القياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

القسم ٧ تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

١,٧ – تاريخ السريان

١,١,٧ – يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠. ويسمح بالتطبيق المبكر، بشرط تطبيق معايير المحاسبة المصرية أرقام (١) و(٢٥) و(٢٦) و(٤٠) المعدلة ٢٠١٩ معًا في نفس التاريخ. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

٢,١,٧ – ملغاة.

٣,١,٧ – يجب على المنشأة أن تطبق الفقرتين "١,٢,٤" و"٥,٧,٥" –بأثر مستقبلي –على تجميع الأعمال التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩).

٤,١,٧ – **ملغاة.**

٥,١,٧ – **ملغاة.**

٦,١,٧ – **ملغاة.**

٧,١,٧ – **ملغاة.**

٨,١,٧ – **ملغاة.**

٢,٧ – القواعد الانتقالية

١,٢,٧ –يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار – بأثر رجعي – وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، باستثناء ما تم تحديده في الفقرات من "٤,٢,٧" إلى "٢٦,٢,٧" و"٢٨,٢,٧". ولا يجوز أن يتم تطبيق هذا المعيار على البنود التي قد تم استبعادها من الدفاتر بالفعل في تاريخ التطبيق الأولي.

٢,٢,٧ – لأغراض مقتضيات القواعد الانتقالية الواردة في الفقرات "١,٢,٧" ومن "٣,٢,٧" إلى "٢٨,٢,٧" و"٢,٣,٧"، فإن تاريخ التطبيق الأولي هو التاريخ الذي تطبق فيه المنشأة لأول مرة تلك المتطلبات لهذا المعيار، أي في أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠.

القواعد الانتقالية للتبويب والقياس (القسمان ٤ و٥)

٣,٢,٧ – في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تقيم ما إذا كان الأصل المالي يستوفي الشرط الوارد في الفقرة "٢,١,٤(أ)" أو "٢,١,٤أ(أ)" على أساس الحقائق والظروف التي توجد في ذلك التاريخ. ويجب أن يتم تطبيق التبويب الناتج – بأثر رجعي– بغض النظر عن نموذج الأعمال الذي كانت المنشأة تطبقه في فترات التقرير السابقة.

٤,٢,٧ – في تاريخ التطبيق الأولي، إذا كان من غير العملي (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم (٥)) للمنشأة أن تقيم العنصر المُعدل للقيمة الزمنية للنقود وفقًا للفقرات من "ب٩,١,٤ب" إلى "ب٩,١,٤د" على أساس الحقائق والظروف التي وُجدت عند الاعتراف الأولي للأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تقيم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي وجدت عند الاعتراف الأولي للأصل المالي دون الأخذ في الحسبان المتطلبات المتعلقة بتعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود الوارد في الفقرات من "ب٩,١,٤ب" إلى "ب٩,١,٤د". (راجع الفقرة "٤٢ص" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠)).

٥,٢,٧ – في تاريخ التطبيق الأولي، إذا كان من غير العملي (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم (٥)) للمنشأة أن تقيم ما إذا كانت القيمة العادلة لأمكانيه السداد المعجل ضئيلة وفقًا للفقرة "ب١٢,١,٤(ج)" على أساس الحقائق والظروف التي وجدت عند الاعتراف الأولي للأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تقيم خصائص التدفق النقدي التعاقدي لذلك الأصل المالي على أساس الحقائق والظروف التي وجدت في تاريخ الاعتراف الأولي للأصل المالي دون الأخذ في الحسبان الاستثناء الخاص بإمكانية السداد المعجل الوارد في الفقرة "ب١٢,١,٤". (راجع – أيضًا– الفقرة "٤٢ق" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠)).

٦,٢,٧ – إذا كانت المنشأة تقيس عقدًا مركبًا بالقيمة العادلة وفقًا للفقرات "٢,١,٤أ"، أو "٤,١,٤" أو "٥,١,٤" ولكن لم يتم قياس القيمة العادلة للعقد المركب في فترات التقرير المقارنة، فإن القيمة العادلة للعقد المركب في فترات التقرير المقارنة يجب أن تكون مجموعة القيم العادلة للمكونات (أي العقد المضيف الذي لا يُعد مشتقة أومشتقة الضمنية) في نهاية فترة تقرير المقارنة (راجع الفقرة "١٥,٢,٧").

٧,٢,٧ – إذا طبقت المنشأة الفقرة "٦,٢,٧"، فعندئذ يجب على المنشأة الاعتراف، في تاريخ التطبيق الأولي، بأي فرق بين القيمة العادلة لمجمل العقد المركب في تاريخ التطبيق الأولي ومجموع القيم العادلة لمكونات العقد المركب في تاريخ التطبيق الأولي ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة لفترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

٨,٢,٧ – يمكن للمنشأة في تاريخ التطبيق الأولي أن تخصص:

(أ) الأصل المالي ليتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقًا للفقرة "٥,١,٤").

أو (ب) الاستثمار في أداة حقوق ملكية ليتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٥,٧,٥".

يجب أن يتم القيام بمثل هذا التخصيص على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن يتم تطبيق ذلك التبويب بأثر رجعي.

٩,٢,٧ – في تاريخ التطبيق الأولي:

(أ) يجب على المنشأة أن تلغي التخصيص السابق للأصل المالي كأصل يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كان ذلك الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرة "٥,١,٤".

(ب) يمكن للمنشأة أن تلغي تخصيصها السابق للأصل المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كان ذلك الأصل المالي يستوفي الشرط الوارد في الفقرة "٥,١,٤".

يجب أن يتم القيام بمثل هذا الإلغاء على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن يتم تطبيق ذلك التخصيص بأثر رجعي.

١٠,٢,٧ – في تاريخ التطبيق الأولي:

(أ) يمكن للمنشأة أن تخصص الالتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقًا للفقرة "٢,٢,٤(أ)".

(ب) يجب على المنشأة أن تلغي تخصيصها السابق للالتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كان مثل هذا التخصيص قد تم في تاريخ الاعتراف الأولي وفقًا للشرط الوارد الآن في الفقرة "٢,٢,٤(أ)" وكان مثل هذا التخصيص لا يستوفي ذلك الشرط في تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) يمكن للمنشأة أن تلغي تخصيصها السابق للالتزام المالي على أنه يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كان قد تم القيام بمثل هذا التخصيص عند الاعتراف الأولي وفقًا للشرط الوارد الآن في الفقرة "٢,٢,٤(أ)" وكان مثل هذا التخصيص يستوفي ذلك الشرط في تاريخ التطبيق الأولي.

يجب أن يتم القيام بمثل هذا التخصيص والإلغاء على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن يتم تطبيق ذلك التبويب بأثر رجعي.

١١,٢,٧ – إذا كان من غير العملي (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم (٥)) للمنشأة أن تطبق طريقة الفائدة الفعلية – بأثر رجعي –، فإنه يجب على المنشأة أن تعالج القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي في تاريخ التطبيق الأولي على أنها إجمالي القيمة الدفترية الجديد لذلك الأصل المالي أو التكلفة المستهلكة الجديدة لذلك الالتزام المالي في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار.

١٢,٢,٧ – إذا قامت المنشأة – سابقًا – بالمحاسبة بالتكلفة (وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦))، عن استثمار في أداء حقوق ملكية ليس لها سعر معلن في سوق نشطة لأداة مماثلة (أي مُدخلات المستوى ١) (أو لأصل يُعد مشتقة وكان مرتبطًا بمثل أداة حقوق الملكية تلك، ويجب أن تتم تسويته بتسليمها)، فإنه يجب عليها أن تقيس تلك الأداة بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن يتم الاعتراف بأي فرق بين القيمة الدفترية السابقة والقيمة العادلة ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة (أو مكون أخر من مكونات حقوق الملكية) لفترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

١٣,٢,٧ – إذا قامت المنشأة – سابقًا – بالمحاسبة بالتكلفة وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)، عن التزام يُعد مشتقة وكان مرتبطا، ويجب أن تتم تسويته بتسليم أداة حقوق ملكية ليس لها سعر معلن في سوق نشطة لأداة مماثلة (أي مُدخل المستوى ١)، فإنه يجب عليها أن تقيس ذلك الالتزام الذي يعد مشتقة بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن يتم الاعتراف بأي فرق بين القيمة الدفترية السابقة والقيمة العادلة ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة لفترة التقرير التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

١٤,٢,٧ – في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت المعالجة الواردة في الفقرة "٧,٧,٥" ستحدث عدم اتساق محاسبي ضمن الأرباح أو الخسائر، أو ستضخمه، على أساس الحقائق والظروف التي توجد في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن يتم تطبيق هذا المعيار – بأثر رجعي – على أساس ذلك التحديد.

١٥,٢,٧ – بالرغم من المتطلب الوارد في الفقرة "١,٢,٧"، فإنه يجب على المنشأة، التي تتبنى متطلبات التبويب والقياس لهذا المعيار (والتي تتضمن المتطلبات المتعلقة بقياس التكلفة المستهلكة للأصول المالية والاضمحلال في القسمين ٤,٥ و٥,٥)، أن تقدم الإفصاحات المبينة في الفقرات من "٤٢ل" إلى "٤٢س" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) دون تعديل أرقام المقارنة. يجب على المنشأة أن تثبت أي فرق بين القيمة الدفترية السابقة والقيمة الدفترية في بداية فترة التقرير السنوي التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة لفترة التقرير السنوي التي تتضمن تاريخ التطبيق الأولي.

١٦,٢,٧ – إذا قامت المنشأة بإعداد تقارير مالية دورية وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) "القوائم المالية الدورية"، فإنه لا يلزم المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار على الفترات الدورية السابقة لتاريخ التطبيق الأولي.

القواعد الانتقالية للاضمحلال (القسم ٥,٥)

١٧,٢,٧ – يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات الاضمحلال الواردة في القسم ٥,٥ – بأثر رجعي– –وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) مع مراعاة الفقرات "١٥,٢,٧" ومن "١٨,٢,٧" إلى "٢٠,٢,٧".

١٨,٢,٧ – في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على المنشأة أن تستخدم المعلومات المعقولة والمؤيدة، المتاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، لتحديد المخاطر الائتمانية في التاريخ الذي تم فيه الاعتراف بأداة مالية – بشكل أولي – (أولارتباطات قرض وعقود الضمان المالي في التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفًا في ارتباط لا رجعة فيه وفقًا للفقرة "٦,٥,٥") وأن تقارن ذلك مع المخاطر الائتمانية في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار.

١٩,٢,٧ – عند تحديد ما إذا كانت هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي، يمكن للمنشأة أن تطبق:

(أ) المتطلبات الواردة في الفقرات من "١٠,٥,٥" و"ب٢٢,٥,٥" و"ب٢٤,٥,٥".

و(ب) الافتراض الممكن إثبات عدم صحته في ظروف محددة الوارد في الفقرة "١١,٥,٥" للدفعات التعاقدية التي يتجاوز موعد استحقاقها ما يزيد عن ٣٠ يومًا، إذا كانت المنشأة سوف تطبق متطلبات الاضمحلال من خلال تحديد الزيادات الكبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي لتلك الأدوات المالية على أساس معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق.

٢٠,٢,٧ – في تاريخ التطبيق الأولي، إذا تطلب تحديد ما إذا كان هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي تكلفة أو جهدًا لا مبرر لهما، فإنه يجب على المنشأة أن تثبت مخصص خسارة بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر في كل تاريخ تقرير إلى أن يتم الاستبعاد من الدفاتر لتلك الأداة المالية (ما لم تكن تلك الأداة المالية منخفضة المخاطر الائتمانية في تاريخ التقرير، وفي هذه الحالة تنطبق الفقرة "١٩,٢,٧(أ)").

القواعد الانتقالية للمحاسبة عن التغطية (القسم ٦)

٢١,٢,٧ – عندما تطبق المنشأة هذا المعيار – لأول مرة – فإنه يمكن لها اختيار أن تستمر في تطبيق متطلبات محاسبة التغطية لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) على أنها سياستها المحاسبية بدلاً من المتطلبات الواردة في القسم ٦ من هذا المعيار. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك السياسة على جميع علاقات تغطياتها.

٢٢,٢,٧ – باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة "٢٦,٢,٧"، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق متطلبات محاسبة التغطية لهذا المعيار بأثر مستقبلي.

٢٣,٢,٧ – لتطبيق محاسبة التغطية من تاريخ التطبيق الأولي لمتطلبات هذا المعيار للمحاسبة عن التغطية، فإنه يجب أن يتم استيفاء جميع ضوابط التأهل كما هي في ذلك التاريخ.

٢٤,٢,٧ – يجب اعتبار علاقات التغطية مستمرة بالنسبة لعلاقات التغطية التي تأهلت للمحاسبة عن التغطية وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)، والتي تتأهل أيضًا للمحاسبة عن التغطية وفقًا لضوابط هذا المعيار (راجع الفقرة "١,٤,٦")، بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة توازن لعلاقة التغطية عند التحول (راجع الفقرة "٢٥,٢,٧(ب)").

٢٥,٢,٧ – عند التطبيق الأولي لمتطلبات محاسبة التغطية لهذا المعيار، فإنه:

(أ) يمكن للمنشأة أن تبدأ في تطبيق تلك المتطلبات من النقطة الزمنية نفسها التي توقفت فيها عن تطبيق متطلبات محاسبة التغطية لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦).

و(ب) يجب على المنشأة أن تعتبر نسبة التغطية وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) على أنها نقطة البدء لإعادة توازن نسبة التغطية لعلاقة تغطية مستمرة، إذا انطبق ذلك. ويجب أن يتم الاعتراف بأي مكسب أو خسارة من إعادة التوازن هذا ضمن الأرباح أو الخسائر.

٢٦,٢,٧ - كاستثناء من التطبيق - بأثر مستقبلي - لمتطلبات محاسبة التغطية لهذا المعيار، فإنه:

(أ) يجب على المنشأة أن تطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات وفقًا للفقرة "١٥,٥,٦" - بأثر رجعي - إذا كان قد تم تخصيص فقط التغير في القيمة الداخلية للخيار على أنه أداة تغطية ضمن علاقة تغطية وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦). وينطبق هذا التطبيق - بأثر رجعي - فقط على علاقات التغطية تلك التي وجدت في تاريخ بداية أول فترة مقارنة معروضة أو التي تم تخصيصها بعد ذلك التاريخ.

(ب) يمكن للمنشأة أن تطبق المحاسبة عن العنصر الآجل من العقود الآجلة وفقًا للفقرة "١٦,٥,٦" ، وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦)، - بأثر رجعي - إذا كان قد تم تخصيص فقط - التغير في العنصر الفوري من العقد الآجل - على أنه أداة تغطية ضمن علاقة تغطية وينطبق هذا التطبيق - بأثر رجعي - فقط على علاقات التغطية تلك التي وجدت في تاريخ بداية أقرب فترة مقارنة أو التي تم تخصيصها بعد ذلك التاريخ. بالإضافة إلى ذلك، إذا اختارت المنشأة التطبيق - بأثر رجعي - لهذه المحاسبة، فإنه يجب أن يتم تطبيقها على جميع علاقات التغطية التي تتأهل لهذا الاختيار (أي أنه عند التحول لا يتاح هذا الاختيار على أساس كل علاقة تغطية على حدى). يمكن أن يتم - بأثر رجعي - تطبيق المحاسبة عن نقاط الأساس لفروق العملات الأجنبية (راجع الفقرة "١٦,٥,٦") على علاقات التغطية تلك التي وجدت في تاريخ بداية أول فترة مقارنة معروضة أو التي تم تخصيصها بعد ذلك التاريخ.

(ج) يجب على المنشأة أن تطبق - بأثر رجعي - متطلب الفقرة "٦,٥,٦" بأنه لا يوجد انقضاء أو أنهاء لأداة التغطية إذا:

(١) وافق طرفا أداة التغطية، نتيجة للقوانين أو التشريعات، أو لاستحداث قوانين أو تشريعات، على أن يحل طرف مقاصة مقابل، أو أكثر من طرف، محل الطرف الأصلي المقابل لهما ليصبح هو الطرف المقابل الجديد لكل طرف من الطرفين.

و(٢) كانت التغيرات الأخرى، إن وجدت، في أداة التغطية تقتصر على تلك الضرورية لإحداث هذا الإحلال للطرف المقابل.

٢٧,٢,٧ - إلى ٣٤,٢,٧ ملغاة.

الملحق (أ)

تعريف المصطلحات

يُعد هذا الملحق جزءًا لا يتجزأ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) ٢٠١٩

الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢شهرًا	الجزء من الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر الذي يمثل الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تنتج عن أحداث الإخفاق في السداد لأداة مالية والمرجحة الحدوث خلال ١٢ شهرًا بعد تاريخ التقرير.
التكلفة المستهلكة لأصل مالي أو التزام مالي	المبلغ الذي يتم به قياس الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الاعتراف الأولي مطروحًا منه دفعات سداد المبلغ الأصلي ومُضافًا إليه أو مطروحًا منه الاستهلاك المُجمع باستخدام طريقة الفائدة الفعلية لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي والمبلغ في تاريخ الاستحقاق ومعدلاً للأصول المالية، بأي مخصص خسارة.
أصول العقود مع العملاء	تلك الحقوق التي يحددها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيرادات من العقود مع العملاء" لتتم المحاسبة عنها وفقًا لهذا المعيار لغرض الاعتراف وقياس مكاسب أو خسائر الاضمحلال.
أصل مالي مضمحل ائتمانيًا	يُعد الأصل المالي بأنه مضمحل ائتمانيًا عندما يكون قد وقع واحد أو أكثر من الأحداث التي يكون لها تأثير ضار على التدفقات النقدية المستقبلية المُقدرة من ذلك الأصل المالي، ومن أمثلة الأدلة على أن الأصل المالي مضمحل ائتمانيًا البيانات الممكن رصدها حول الأحداث التالية: صعوبات مالية كبيرة للمُصدر أو للمقترض. أو(ب) خرق العقد، مثل الإخفاق في السداد أو تجاوز موعد الاستحقاق. أو(ج) أن يكون مقرض (مقرضو) المقترض، لأسباب اقتصادية تعاقدية تتعلق بصعوبات مالية للمقترض، قد منحوا المقترض تيسيرًا (تيسيرات) والذي بخلاف ذلك لم يكن المقرض (المقرضون) ليمنحه. أو (د) إذا أصبح من المرجح دخول المقترض في إفلاس أو في إعادة تنظيم مالي آخر. أو (هـ) اختفاء سوق نشطة لذلك الأصل المالي بسبب صعوبات مالية.

أو (و) شراء أو استحداث أصل مالي بخصم كبير والذي يعكس الخسائر الائتمانية المتكبدة.

وقد لا يكون من الممكن تحديد حدث واحد منفرد، وبدلاً من ذلك، قد يكون الأثر المجمع لأحداث عديدة قد تسبب في جعل الأصول المالية مضمحلة ائتمانيًا.

الخسائر الائتمانية: الفرق بين جميع التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة للمنشأة وفقًا للعقد وجميع التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها (أي كل العجز النقدي)، مخصومًا بمعدل الفائدة الفعلي الأصلي (أو معدل الفائدة الفعلي المعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المضمحلة عن شرائها أو إنشائها). ويجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار الدفع المقدم، والتمديد، والاستدعاء والخيارات المشابهة) خلال العمر المتوقع لتلك الأداة المالية. يجب أن تتضمن التدفقات النقدية التي يتم أخذها في الحسبان التدفقات النقدية من بيع ضمان مُحتفظ به أو تعزيزات ائتمانية أخرى والتي تُعد جزءًا لا يتجزأ من الشروط التعاقدية. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير العمر المتوقع للأداة مالية – بطريقة يمكن الاعتماد عليها –. وبالرغم من ذلك، في تلك الحالات النادرة عندما لا يكون من الممكن تقدير العمر المتوقع للأداة مالية بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم الأجل التعاقدي المتبقي للأداة المالية.

معدل الفائدة الفعلي المُعدل بالمخاطر الائتمانية: المعدل الذي يخصم – تمامًا – المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي إلى التكلفة المستهلكة للأصل المالي الذي يُعد أصلاً ماليًا مضمحلاً عند شرائه أو إنشائه. وعند حساب معدل الفائدة الفعلي المُعدل بالمخاطر الائتمانية، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل المثال،

خيار الدفع المقدم، والتمديد، والشراء والخيارات المشابهة) والخسائر الائتمانية المتوقعة. ويشمل الحساب جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءًا لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي (راجع الفقرات من "ب١,٤,٥" إلى "ب٣,٤,٥")، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الخصومات الأخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبالرغم من ذلك، في تلك الحالات النادرة عندما لا يكون من الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتبقي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم التدفقات النقدية التعاقدية على مدى كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية).

الاستبعاد من الدفاتر: هو إزالة أصل مالي أو التزام مالي تم الاعتراف به سابقًا من قائمة المركز المالي للمنشأة.

المشتقة: هي أداة مالية أو عقد آخر يقع ضمن نطاق هذا المعيار ولديه جميع الخصائص الثلاث التالية:

(أ) تتغير قيمته استجابة للتغير في معدل فائدة محدد، أو سعر أداة مالية محددة، أو سعر سلعة محددة، أو سعر صرف عملة أجنبية محددة، أو رقم قياسي لأسعار أو معدلات محددة، أو تبويب ائتماني أو رقم قياسي لائتمان محدد، أو متغير آخر محدد، شريطة ألا يكون المتغير في حالة المتغير غير المالي مرتبطًا بطرف في العقد (تدعى –أحيانا– "الأساس").

(ب) لا يتطلب صافي استثمار أولي أو يتطلب صافي استثمار أولي يكون أقل مما يتطلب للأنواع الأخرى من العقود التي يُتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق.

(ج) تتم تسويته في تاريخ مستقبلي.

توزيعات الأرباح
هي توزيعات للأرباح على حملة أدوات حقوق الملكية بما يتناسب مع حيازتهم من فئة معينة لرأس المال.

طريقة الفائدة الفعلية
هي الطريقة التي يتم استخدامها في حساب التكلفة المستهلكة لأصل مالي أو التزام مالي وفي تخصيص والاعتراف بإيراد الفائدة أو مصروف الفائدة ضمن الأرباح أو الخسائر على مدار الفترة ذات العلاقة.

معدل الفائدة الفعلي
هو المعدل الذي يخصم – تمامًا – المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي أو الالتزام المالي إلى إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي أو إلى التكلفة المستهلكة للالتزام المالي. وعند حساب معدل الفائدة الفعلي، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار الدفع المقدم، والتمديد، والاستدعاء والخيارات المشابهة) ولكن لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة. ويشمل الحساب جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءًا لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي (راجع الفقرات من "ب٥,٤,١" إلى "ب٥,٤,٣")، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات والخصومات الأخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة – بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبالرغم من ذلك، في تلك الحالات النادرة عندما لا يكون من الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم التدفقات النقدية التعاقدية على مدار كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية).

الخسائر الائتمانية المتوقعة
هي متوسط الخسائر الائتمانية مُرجحة بالمخاطر المتعلقة بالإخفاق الذي يحدث في السداد على أنها الأوزان.

عقد الضمان المالي	هو العقد الذي يتطلب من المُصدر أن يقوم بمدفوعات محددة لتعويض حامل العقد عن الخسارة التي يتكبدها بسبب فشل مدين محدد في القيام بالمدفوعات عندما تُستحق وفقًا للشروط الأصلية أو المُعدلة لأداة دين.
التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر	هو التزام مالي يستوفي أحد الشروط التالية: (أ) يستوفي تعريف مُحتفظ به للمتاجرة. (ب) عند الاعتراف الأولي يتم تخصيصه من قبل المنشأة على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقًا للفقرة "٢,٢,٤" أو "٥,٣,٤". (ج) يتم تخصيصه إما عند الاعتراف الأولي أو لاحقًا على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقًا للفقرة "١,٧,٦".
ارتباط مؤكد	هو اتفاقية ملزمة بتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.
معاملة متوقعة	هي معاملة مستقبلية لم يتم الارتباط بها ولكنها متوقعة.
إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي	هو التكلفة المستهلكة للأصل المالي، قبل تعديلها بأي مخصص خسارة.
نسبة التغطية	هي العلاقة بين كمية أداة التغطية وكمية البند المُغطى في صورة ترجيحهم النسبي.
مُحتَفَظ به للمتاجرة	هو أصل مالي أو التزام مالي: (أ) يتم اقتناؤه أو تحمله – بشكل رئيس – لغرض بيعه أو إعادة شرائه في الأجل القريب. أو (ب) عند الاعتراف الأولي، يُعد جزءًا من محفظة لأدوات مالية محددة يتم إدارتها معًا ويتوفر لها دليل على وجود مثال فعلى حديث على استلام أرباح قصيرة الأجل منها، أو أنه مشتقة (باستثناء المشتقة التي تمثل عقد ضمان مالي أو أداة تغطية مخصصة وفعالة).
مكسب أو خسارة الاضمحلال	المكاسب أو الخسائر التي يتم الاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر وفقًا للفقرة "٨,٥,٥" والتي تنشأ عن تطبيق متطلبات الاضمحلال الواردة في القسم ٥,٥.

الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر	هي الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تنتج عن جميع حالات الإخفاق الممكنة في السداد على مدار العمر المتوقع للأداة المالية.
خسارة الاضمحلال	هي مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأصول المالية التي يتم قياسها وفقًا للفقرة "٢,١,٤"، ومن مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل ومن أصول العقود مع العملاء، ومن مبلغ مجمع الاضمحلال في قيمة الأصول المالية التي يتم قياسها وفقًا للفقرة "٢,١,٤" ومخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة من تعهدات القرض وعقود الضمان المالي.
مكسب أو خسارة التعديل	هو المبلغ الناشئ عن تعديل إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي لإظهار التدفقات النقدية التعاقدية التي تمت إعادة التفاوض بشأنها أو تم تعديلها. تعيد المنشأة حساب إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي على أنه القيمة الحالية للمدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي الذي تمت إعادة التفاوض بشأنه أو تم تعديله والتي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلي الأصلي (أو معدل الفائدة الفعلي الأصلي معدلاً بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها)، أو عندما يكون منطبقًا، معدل الفائدة الفعلي المُنَقَّح الذي يتم حسابه وفقًا للفقرة "١٠,٥,٦". وعند تقرير التدفقات النقدية المتوقعة للأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل المثال، خيار الدفع مقدمًا، والاستدعاء والخيارات المشابهة) وبالرغم من ذلك، لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة، ما لم يُعد الأصل المالي أصلاً ماليًا مُشترى أو مُستحدثا ذا مستوى ائتماني منخفض وفي مثل تلك الحالة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ –أيضًا– في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة الأولية التي تم أخذها في الحسبان عند حساب معدل الفائدة الفعلي الأصلي معدلاً بالمخاطر الائتمانية.
تجاوز موعد الاستحقاق	يكون الأصل المالي قد تجاوز موعد استحقاقه عندما يكون الطرف المقابل قد فشل في الوفاء بالمدفوعات عندما تستحق تلك المدفوعات تعاقديًا.

أصل مالي مضمحل عند شرائه أو إنشائه	هو الأصل (الأصول) المالي المُشترى أو المُستحدث الذي يعد مضمحلاً عند الاعتراف الأولي.
تاريخ إعادة التبويب	هو اليوم الأول من أول فترة تقرير تلي التغيير في نموذج الأعمال الذي ينتج عنه إعادة تبويب المنشأة للأصول المالية.
الشراء أو البيع بالطريقة المعتادة	هو شراء أو بيع الأصل المالي بموجب عقد تتطلب شروطه تسليم الأصل ضمن إطار زمني يتحدد عمومًا من خلال اللوائح أو العرف السائد في السوق المعنية.
تكاليف المعاملة	هي التكاليف الاضافية التي يمكن عزوها – بشكل مباشر – إلى اقتناء أو إصدار أو استبعاد أصل مالي أو التزام مالي (راجع الفقرة "ب٨,٤,٥"). والتكلفة الإضافية هي تلك التي لم يكن ليتم تحملها إذا لم تقم المنشأة باقتناء أو إصدار أو استبعاد الأداة المالية.
عدم اتساق محاسبي	هو عدم الثبات في الأعتراف أو القياس

تم تعريف المصطلحات التالية في الفقرة "١١" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)، أو الملحق "أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠)، أو الملحق "أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)، أو الملحق أ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، ويتم استخدامها في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)، أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠)، أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)، أو معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨):

(أ) المخاطر الائتمانية[١].

(ب) أداة حقوق ملكية.

(ج) القيمة العادلة.

(د) الأصل المالي.

(ه) الأداة المالية.

(و) الالتزام المالي.

(ز) سعر المعاملة.

---

(١) يتم استخدام هذا المصطلح (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠)) في متطلبات عرض أثار التغيرات في المخاطر الانتمائية على الالتزامات التي تم تخصيصها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (راجع الفقرة "٧,٧,٥").

الملحق (ب)

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءًا لا يتجزأ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) ٢٠١٩

النطاق (القسم ٢)

ب١,٢ – تتطلب بعض العقود الدفع على أساس متغيرات مناخية، أو جيولوجية أو متغيرات مادية أخرى. (ويشار في بعض الأحيان إلى تلك المُستندة إلى متغيرات مناخية على أنها مشتقات الطقس"). وإذا لم تكن تلك العقود تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين"، فإنها تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

ب٢,٢ – لا يغير هذا المعيار من المتطلبات المتعلقة بخطط منفعة الموظف التي تلتزم بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢١) "المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد" واتفاقيات رسوم الامتياز التي تستند إلى حجم إيرادات المبيعات أو الخدمات التي تتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء".

ب٣,٢ – في بعض الأحيان، تقوم المنشأة بما تعتبره استثمارًا استراتيجيًا في أدوات حقوق ملكية مُصدرة من قبل منشأة أخرى، بنية إقامة، أو الحفاظ على، علاقة تشغيلية طويلة الأجل مع المنشأة التي يتم الاستثمار فيها. تستخدم المنشأة المستثمرة أو المنشأة المشاركة في مشروع مشترك معيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في شركات شقيقة" لتحديد ما إذا كان يجب تطبيق طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن مثل هذا الاستثمار.

ب٤,٢ – ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية والالتزامات المالية للمؤمنين، بخلاف الحقوق والتعهدات التي تستثنيها الفقرة "١,٢(هـ)" نظرًا لأنها تنشأ بموجب العقود ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين".

ب٥,٢ – قد تأخذ عقود الضمان المالي أشكالا قانونية متنوعة، مثل ضمان، أو بعض أنواع خطابات الاعتماد، أو عقد إخفاق ائتمان أو عقد تأمين. ولا تعتمد معالجتها المحاسبية على شكلها القانوني. فيما يلي أمثلة للمعالجة المناسبة (راجع الفقرة "١,٢(هـ)"):

(أ) بالرغم من أن عقد الضمان المالي يستوفي تعريف عقد التأمين الوارد في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) إذا كانت المخاطر التي يتم تحويلها جوهرية، فإن

المُصدر يطبق هذا المعيار. ومع ذلك، فإذا كان المُصدر قد أكد – في السابق صراحة– أنه يعتبر مثل هذه العقود على أنها عقود تأمين واستخدم المحاسبة التي تنطبق على عقود التأمين، فإنه يمكن للمُصدر اختيار إما تطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) على مثل عقود الضمان المالي تلك. وإذا كان هذا المعيار هو المنطبق، فإن الفقرة "١,١,٥" تتطلب من المُصدر الاعتراف بعقد الضمان المالي – بشكل أولي – بالقيمة العادلة. وإذا كان قد تم إصدار عقد الضمان المالي إلى طرف غير ذي علاقة في معاملة قائمة بذاتها تمت على أساس التنافس الحر، فيتوقع غالبًا أن تساوي قيمته العادلة في البداية قسط التأمين الذي تم استلامه، ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك. ولاحقًا، وما لم يكن عقد الضمان المالي قد تم تخصيصه في البداية على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر أو ما لم تنطبق الفقرات من "١٥,٢,٣" إلى "٢٣,٢,٣" ومن "ب١٢,٢,٣" إلى "ب١٧,٢,٣" (عندما لا يتأهل تحويل أصل مالي للاستبعاد من الدفاتر ويتم تطبيق منهج التدخل المستمر)، فإن المُصدر يقوم بقياسه بالأكبر مما يلي:

(١) المبلغ الذي يتم تحديده وفقا للقسم ٥,٥.

أو (٢) المبلغ الذي تم الاعتراف به – بشكل أولي – مطروحا منه، عندما يكون ذلك مناسبًا، مبلغ الدخل المُجمع الذي تم الاعتراف به وفقا لمبادئ معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) (راجع الفقرة "١,٢,٤(ج)").

(ب) لا تتطلب بعض الضمانات المتعلقة بالائتمان، كشرط مسبق للدفع، بأن يتعرض حاملها لفشل المدين في القيام بالمدفوعات المتعلقة بالأصل المضمون عند استحقاقها، وأن يكون قد تكبد خسارة من ذلك. ومثال على مثل هذا الضمان هو ذلك الذي يتطلب مدفوعات في استجابة للتغيرات في تبويب ائتماني محدد أو رقم قياسي لائتمان محدد. ومثل هذه الضمانات لا تُعد عقود ضمان مالي كما هي مُعرفة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧). إن مثل هذه الضمانات هي مشتقات ويطبق المُصدر عليها هذا المعيار.

(ج) إذا كان عقد الضمان المالي قد تم إصداره فيما يتعلق ببيع بضاعة، فإن المصدر يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) عند تحديد متى يقوم بالاعتراف بالإيرادات من الضمان ومن بيع البضاعة.

ب٦,٢ – عادة ما توجد تأكيدات بأن المُصدر يعد العقود على أنها عقود تأمين في اتصالات المُصدر مع العملاء والجهات التنظيمية، وفي العقود، وتوثيق الأعمال وفي القوائم المالية. علاوة على ذلك، فإن عقود التأمين غالبا ما تخضع لمتطلبات محاسبية منفصلة عن متطلبات الأنواع الأخرى من المعاملات، مثل العقود التي تصدرها البنوك أو الشركات التجارية. وفي مثل هذه الحالات، فإن القوائم المالية للمُصدر عادة تتضمن نصًا بأن المصدر قد استخدم تلك المتطلبات المحاسبية.

الاعتراف والاستبعاد من الدفاتر (القسم ٣)

الاعتراف الأولي (القسم ٣–١)

ب١,١,٣ – نتيجة للمبدأ الوارد في الفقرة "١,١,٣"، تقوم المنشأة بالاعتراف بجميع حقوقها والتزاماتها التعاقدية بموجب المشتقات في قائمة مركزها المالي على أنها أصول والتزامات، على التوالي، باستثناء المشتقات التي تحول دون المحاسبة عن تحويل أصول مالية على أنه بيع (راجع الفقرة "ب١٤,٢,٣"). وإذا كان تحويل الأصل المالي لا يتأهل للاستبعاد من الدفاتر، فإن المحول إليه لا يقوم بالاعتراف بالأصل المحول على أنه أصل له (راجع الفقرة "ب١٥,٢,٣").

ب٢,١,٣ – فيما يلي أمثلة على تطبيق المبدأ الوارد في الفقرة "١,١,٣":

(أ) يتم الاعتراف بالمبالغ المستحقة التحصيل غير المشروطة والمبالغ واجبة السداد غير المشروطة على أنها أصول والتزامات عندما تصبح المنشأة طرفا في عقد ونتيجة لذلك يكون لها حق نظامي في استلام نقد أو عليها التزام نظامي بدفع نقد.

(ب) عادة لا يتم الاعتراف بالأصول التي سيتم اقتناؤها أو الالتزامات التي سيتم تحملها كنتيجة لارتباط مؤكد بشراء أو بيع سلع أو خدمات إلى حين يقوم أحد أطراف العقد – على الأقل – بالتنفيذ بموجب الاتفاقية. على سبيل المثال، فإن المنشأة التي تستلم طلبية مؤكدة لا تقوم – عادة – بالاعتراف بأصل (ولا تقوم المنشأة التي تتقدم بالطلبية بالاعتراف بالتزام) في وقت الارتباط ولكنها، بدلاً من ذلك، تؤجل الاعتراف الى حين يتم شحن أو تسليم السلع المطلوبة أو تقديم الخدمات المطلوبة. وإذا كان الارتباط المؤكد بشراء أو بيع بنود غير مالية يقع ضمن نطاق هذا المعيار وفقا للفقرات من "٤,٢" إلى "٧,٢" من هذا

المعيار، فإن صافي قيمته العادلة يتم الاعتراف بها على أنها أصل أو التزام فى تاريخ الارتباط (راجع ب٣٠,١,٤(ج)). بالإضافة إلى ذلك، إذا تم تخصيص ارتباط مؤكد، لم يكن قد تم الاعتراف به -سابقًا-، على أنه بند مُغطى في تغطية قيمة عادلة، فإن أي تغير في صافي القيمة العادلة يمكن نسبته إلى المخاطر المُغطاة يتم الاعتراف به على أنه أصل أو التزام بعد بداية التغطية (راجع الفقرتين "٨,٥,٦(ب)" و"٩,٥,٦").

(ج) يتم الاعتراف بالعقد الآجل الذي يقع في نطاق هذا المعيار (راجع الفقرة "١,٢") على أنه أصل أو التزام في تاريخ الارتباط وليس في التاريخ الذي تحدث فيه التسوية. وعندما تصبح المنشأة طرفا في عقد آجل، فإن القيم العادلة للحق والالتزام تكون غالبًا متساوية، بحيث يكون صافي القيمة العادلة للعقد الآجل صفرًا. وإذا لم يكن صافي القيمة العادلة للحق والالتزام صفرًا، فإن العقد يتم الاعتراف به على أنه أصل أو التزام.

(د) الخيارات التي تقع في نطاق هذا المعيار (راجع الفقرة "١,٢") يتم الاعتراف بها على أنها أصول أو التزامات عندما يصبح حاملها أو كاتبها طرفا في العقد.

(ه) المعاملات المستقبلية المخطط لها، بغض النظر عن مدى احتمال حدوثها، لا تعد أصولاً والتزامات نظرًا لأن المنشأة لم تصبح طرفا في عقد.

الشراء أو البيع بالطريقة المعتادة للأصول المالية

ب٣,١,٣ – يتم الاعتراف بالشراء أو البيع بالطريقة المعتادة للأصول المالية باستخدام إما المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة أو المحاسبة على أساس تاريخ التسوية كما هو موضح في الفقرتين "ب٥,١,٣" و"ب٦,١,٣". ويجب على المنشأة تطبيق الطريقة نفسها – بشكل ثابت – على جميع مشتريات ومبيعات الأصول المالية التي يتم تبويبها بالطريقة نفسها وفقا لهذا المعيار. ولهذا الغرض فإن الأصول التي يتم قياسها – بشكل إلزامي– بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر تشكل تبويبا منفصلا عن الأصول المخصصة على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. بالإضافة إلى ذلك، فإن الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تتم المحاسبة عنها باستخدام الخيار المقدم في الفقرة "٥,٧,٥" تشكل تبويبا منفصلا.

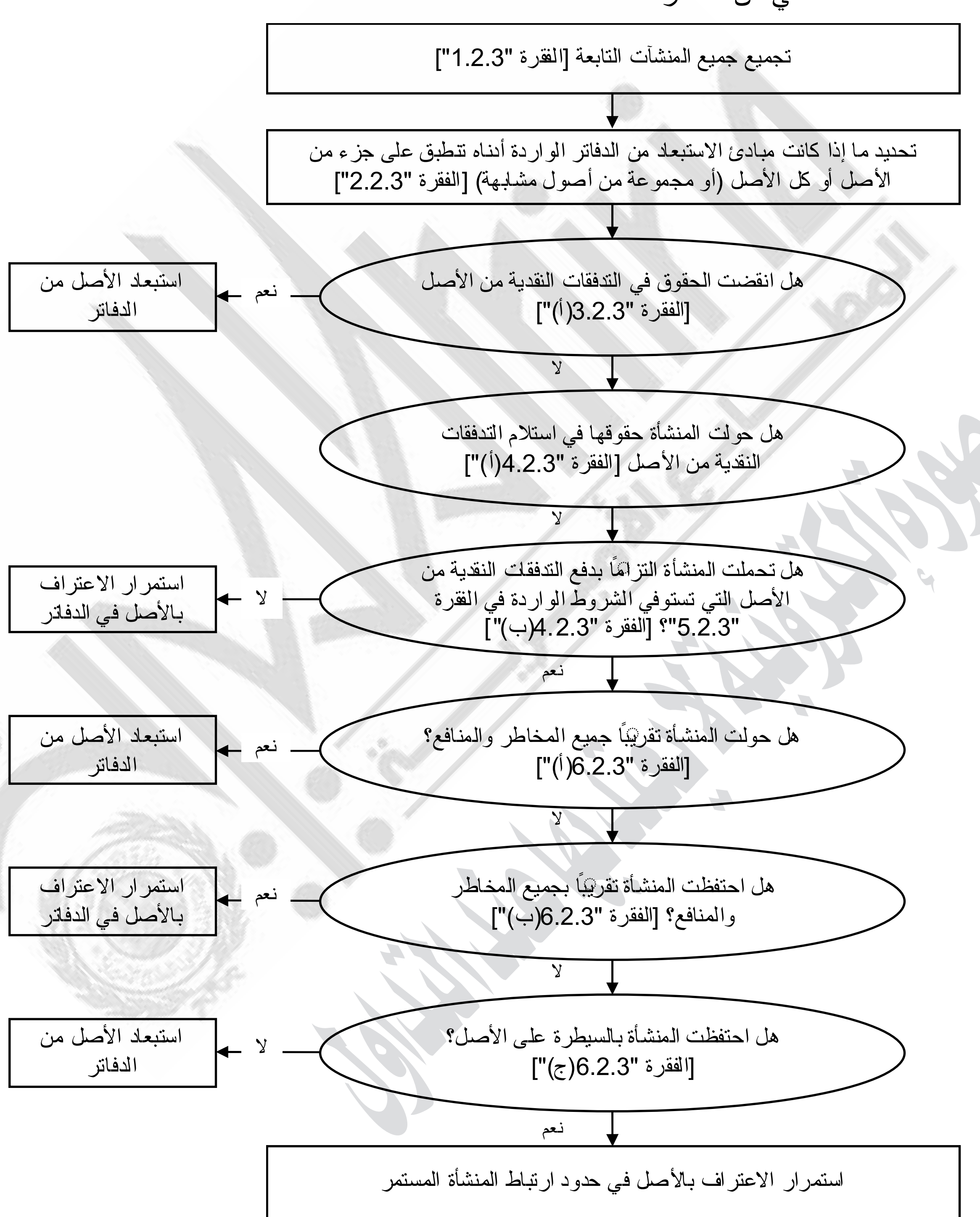
ب٣,١,٤ – العقد الذي يتطلب أو يسمح بالتسوية الصافية للتغير في قيمة العقد لا يعد عقدا بالطريقة المعتادة. وبدلاً من ذلك، فإن مثل هذا العقد تتم المحاسبة عنه على أنه مشتقة في الفترة بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية.

ب٣,١,٥ – تاريخ المتاجرة هو التاريخ الذي ترتبط فيه المنشأة بشراء أو بيع أصل. وتشير المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة إلى (١) الاعتراف بأصل سيتم استلامه والالتزام بالدفع مقابله في تاريخ المتاجرة و(٢) الاستبعاد من الدفاتر للأصل الذي يتم بيعه، والاعتراف بأي مكسب أو خسارة من الاستبعاد والاعتراف بمبلغ مستحق التحصيل من المشتري مقابل الدفع في تاريخ المتاجرة. وعموما، لا تبدأ الفائدة في الاستحقاق على الأصل والالتزام المقابل له حتى تاريخ التسوية حيث تنتقل الملكية.

ب٣,١,٦ – تاريخ التسوية هو التاريخ الذي يتم فيه تسليم الأصل إلى أو من المنشأة. وتشير المحاسبة على أساس تاريخ التسوية الي (أ) الاعتراف بأصل في اليوم الذي تتسلمه المنشأة فيه، و(ب) الاستبعاد من الدفاتر لأصل والاعتراف بأي مكسب أو خسارة من الاستبعاد في اليوم الذي تقوم فيه المنشأة بتسليمه. وعند تطبيق المحاسبة على أساس تاريخ التسوية فإن المنشأة تحاسب عن أي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي سيتم استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية بالطريقة نفسها التي تحاسب بها عن الأصل الذي يتم اقتناؤه. وبعبارة أخرى، فإن التغير في القيمة لا يتم الاعتراف به للأصول التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة، بل يتم الاعتراف به ضمن الأرباح أو الخسائر للأصول المصنفة على أنها أصول مالية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقا للفقرة "٤,١,٢أ"، ويتم الاعتراف به ضمن الدخل الشامل الآخر للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تتم المحاسبة عنها وفقا للفقرة "٥,٧,٥".

استبعاد الأصول المالية من الدفاتر (القسم ٣,٢)

ب٣,٢,١ – فيما يلي مخطط مسار يوضح تقييم ما إذا كان، وبأي قدر، يتم استبعاد الأصل المالي من الدفاتر.



الترتيبات التي بموجبها تبقي المنشأة على الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من أصل مالي، ولكنها تتحمل التزاما تعاقديا بدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين (الفقرة "٣,٢,٤(ب)").

ب٣,٢,٢ – تحدث الحالة الواردة في الفقرة "٣,٢,٤(ب)" (عندما تبقي المنشأة على الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من الأصل المالي ولكنها تتحمل التزاما تعاقديا بدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين)، على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة صندوق أمانة استثماري وتصدر للمستثمرين حصص انتفاع بالأصول المالية الأساسية التي تمتلكها وتوفر خدمة تلك الأصول المالية. في تلك الحالة، فإن الأصول المالية تتأهل للاستبعاد من الدفاتر إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين "٣,٢,٥" و"٣,٢,٦".

ب٣,٢,٣ – عند تطبيق الفقرة "٣,٢,٥"، قد تكون المنشأة، على سبيل المثال، هي مستحدث الأصل المالي، أو يمكن أن تكون مجموعة تتضمن منشأة تابعة تكون قد اقتنت الأصل المالي وتقوم بنقل التدفقات النقدية إلى مستثمرين هم طرف ثالث غير ذي علاقة.

تقييم تحويل مخاطر ومنافع الملكية (الفقرة "٣,٢,٦")

ب٣,٢,٤ – من أمثلة متى تكون المنشأة قد قامت بتحويل ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية:

(أ) بيع غير مشروط لأصل مالي.

(ب) بيع أصل مالي مع خيار لإعادة شراء الأصل المالي بقيمته العادلة في وقت إعادة شرائه.

(ج) بيع أصل مالي مع خيار بيع أو شراء غير جدير ماليًا بالتنفيذ –بشكل كبير– (أي خيار هو حتى الآن بعيد عن أن يكون جدير ماليًا بالتنفيذ ومن المستبعد أن يصبح جدير ماليًا بالتنفيذ قبل انقضائه).

ب٣,٢,٥ – من أمثلة متى تكون المنشأة قد احتفظت بما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية:

(أ) معاملة بيع وإعادة شراء يكون فيها سعر إعادة الشراء سعرًا ثابتًا أو سعر البيع زائدا عائد المقرض.

(ب) اتفاقية إقراض أوراق مالية.

(ج) بيع أصل مالي مع مبادلة إجمالي عائد، والتي تحول خطر التعرض لمخاطر السوق مرة أخرى إلى المنشأة.

(د) بيع أصل مالي مع خيار بيع أو شراء جدير ماليًا بالتنفيذ – بشكل كبير – (أي خيار هو حتى الآن جدير ماليًا بالتنفيذ إلى حد بعيد، ومن المستبعد أن يصبح غير جدير ماليًا بالتنفيذ قبل انقضائه).

(هـ) بيع مبالغ مستحقة التحصيل قصيرة الأجل تضمن فيه المنشأة تعويض المحول إليه مقابل الخسائر الائتمانية التي يحتمل حدوثها.

ب٦,٢,٣ – إذا قررت المنشأة أنها نتيجة للتحويل، قد قامت بتحويل ما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المحول، فإنها لا تقوم – مرة أخرى في فترة مستقبلية – بالاعتراف بالأصل المحول، ما لم تقم بإعادة اقتناء الأصل المحول في معاملة جديدة.

تقييم تحويل السيطرة

ب٧,٢,٣ – لا تكون المنشأة قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المحول إذا كان للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول. وتكون المنشأة قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المحول إذا لم يكن للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول. ويكون للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول إذا كان يتم المتاجرة فيه في سوق نشطة نظرًا لأن المحول إليه يستطيع إعادة شراء الأصل المحول من السوق إذا كان يلزمه إعادة الأصل إلى المنشأة. على سبيل المثال، قد يكون للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول إذا كان الأصل المحول يخضع لخيار يسمح للمنشأة بإعادة شرائه، ولكن المحول إليه يستطيع –بسهولة– الحصول على الأصل المحول من السوق إذا تمت ممارسة الخيار. ولا يكون للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول إذا كانت المنشأة تبقي على مثل ذلك الخيار ولا يستطيع المحول إليه – بسهولة – الحصول على الأصل المحول من السوق إذا مارست المنشأة خيارها.

ب٨,٢,٣ – يكون للمحول إليه القدرة العملية على بيع الأصل المحول – فقط – إذا كان المحول إليه يستطيع بيع الأصل المحول في مجمله إلى طرف ثالث غير ذي علاقة وكان قادرا على ممارسة تلك القدرة من طرف واحد ودون فرض قيود إضافية على التحويل. والسؤال المهم هو ما الذي يكون المحول إليه قادرا على فعله في الواقع العملي، وليس ماهي الحقوق التعاقدية التي لدى المحول إليه فيما يتعلق بماذا يستطيع فعله بالأصل المحول أو ما هي المحظورات التعاقدية الموجودة. وبالتحديد:

(أ) يكون للحق التعاقدي في استبعاد الأصل المحول أثر عملي ضئيل إذا لم تكن هناك سوق للأصل المحول.

(ب) يكون للقدرة على استبعاد الأصل المحول أثر عملي ضئيل إذا لم يكن من الممكن ممارستها بحرية. ولذلك السبب فإن:

(١) قدرة المحول إليه على استبعاد الأصل المحول يجب أن تكون مستقلة عن تصرفات الآخرين (أي يجب أن تكون قدرة من طرف واحد).

(٢) المحول إليه يجب أن يكون قادرا على استبعاد الأصل المحول دون الحاجة إلى إلحاق شروط مقيدة أو "قيود" التحويل (مثل شروط بشأن كيفية خدمة أصل قرض أو خيار يمنح المحول إليه الحق في إعادة شراء الأصل).

ب٩,٢,٣ – كون أنه من غير المحتمل قيام المحول إليه ببيع الأصل لا يعني، في حد ذاته، أن المحول قد أبقى على السيطرة على الأصل المحول. وبالرغم من ذلك إذا كان خيار البيع أو الضمان يقيد المحول إليه في بيع الأصل المحول فعندئذ يكون المحول قد أبقى على السيطرة على الأصل المحول. على سبيل المثال، إذا كان خيار البيع أو الضمان ذا قيمة – على نحو كافٍ – فإنه يقيد المحول إليه في بيع الأصل المحول لأن المحول إليه، في الواقع العمليِ، لن يبيع الأصل المحول إلى طرف ثالث دون إلحاق خيار مشابه أو شروط مقيدة أخرى. وبدلاً من ذلك فإن المحول إليه يحتفظ بالأصل المحول لكي يحصل على الدفعات بموجب الضمان أو خيار البيع. وفي ظل هذه الأحوال فإن المحول يكون قد أبقى على السيطرة على الأصل المحول.

التحويلات التي تتأهل للاستبعاد من الدفاتر

ب١٠,٢,٣ – قد تبقى المنشأة على الحق في جزء من دفعات الفائدة على الأصول المحولة على أنها تعويض مقابل خدمة تلك الأصول. إن ذلك الجزء من دفعات الفائدة الذي تتنازل عنه المنشأة عند إنهاء أو تحويل عقد الخدمة يتم تخصيصه لأصل الخدمة أو التزام الخدمة. أما ذلك الجزء من دفعات الفائدة الذي لن تتنازل عنه المنشأة فهو يُعد مبلغ الفائدة تحت التحصيل عن المتاجرة –فقط– بالفائدة. على سبيل المثال، إذا لم تتنازل المنشأة عن أي فائدة عند انتهاء أو تحويل عقد الخدمة، فإن مجمل الفرق بين معدلات الفائدة يعد مبلغ الفائدة تحت التحصيل عن المتاجرة – فقط – بالفائدة. ولأغراض تطبيق الفقرة "١٣,٢,٣"، فإن القيم العادلة لأصل الخدمة ومبلغ الفائدة تحت التحصيل عن المتاجرة – فقط – بالفائدة يتم استخدامهما لتخصيص القيمة الدفترية للمبلغ تحت التحصيل بين الجزء من الأصل الذي يتم استبعاده من الدفاتر والجزء الذي يستمر الاعتراف به. وإذا لم يكن هناك رسوم خدمة محددة أو كان من غير المتوقع ان تعوض الرسوم التي يتم استلامها المنشأة بشكل كاف مقابل أداء الخدمة، فيتم الاعتراف بالتزام مقابل التزام الخدمة بالقيمة العادلة.

ب١١,٢,٣ – عند قياس القيم العادلة للجزء الذي يستمر الاعتراف به والجزء الذي يتم استبعاده من الدفاتر لأغراض تطبيق الفقرة "١٣,٢,٣"، تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات قياس القيمة العادلة الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) بالإضافة إلى الفقرة "١٤,٢,٣".

التحويلات التي لا تتأهل للاستبعاد من الدفاتر

ب١٢,٢,٣ – يُعد ما يلي تطبيقًا للمبدأ المبين في الفقرة "١٥,٢,٣". إذا كان الضمان المقدم من المنشأة مقابل خسائر الإخفاق في السداد من الأصل المحول يمنع الاستبعاد من الدفاتر لأصل محول نظرًا لأن المنشأة قد احتفظت بشكل جوهري بجميع مخاطر ومنافع الاصل المحول، يستمر الاعتراف بالاصل المحول بالكامل ويتم الاعتراف بالمقابل المستلم على أنه التزام.

التدخل المستمر بالأصول المحولة

ب١٣,٢,٣– فيما يلي أمثلة على كيفية قياس المنشأة للأصل المحول والالتزام المرتبط به بموجب الفقرة "١٦,٢,٣".

جميع الأصول

(أ) إذا كان الضمان المقدم من قبل المنشأة للدفع مقابل خسائر الإخفاق في السداد من الأصل المحول يمنع الاستبعاد من الدفاتر للأصل المحول في حدود التدخل المستمر، فإن الأصل المحول يتم قياسه في تاريخ التحويل بأيهما أقل مما يلي: (١) القيمة الدفترية للأصل أو(٢) الحد الأقصى لمبلغ المقابل الذي يتم استلامه في التحويل والذي ستكون المنشأة مطالبة بتسديده ("مبلغ الضمان"). ويتم قياس الالتزام المرتبط به -بشكل أولي- بمبلغ الضمان زائدا القيمة العادلة للضمان (التي هي عادة ما تكون المقابل الذي تم استلامه مقابل الضمان). ولاحقا، فإن القيمة العادلة الأولية للضمان يتم الاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر عندما (أو حال) الوفاء بالالتزام (وفقا لمبادئ معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)) ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل بأي مخصص خسارة.

الأصول التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة

(ب) إذا كان التزام خيار البيع الذي تمت كتابته من قبل المنشأة أو حق خيار الشراء الذي تحتفظ به المنشأة يمنع الاستبعاد من الدفاتر للأصل المحول وكانت المنشأة تقوم بقياس الأصل المحول بالتكلفة المستهلكة، فإن الالتزام المرتبط به يتم قياسه بتكلفته (أي المقابل الذي يتم استلامه) معدلة باستهلاك أي فرق بين تلك التكلفة وإجمالي

القيمة الدفترية للأصل المحول في تاريخ انقضاء الخيار. على سبيل المثال، افترض أن إجمالي القيمة الدفترية للأصل في تاريخ التحويل هو ٩٨ وحدة عملة وأن المقابل الذي تم استلامه هو ٩٥ وحدة عملة. وأن إجمالي القيمة الدفترية للأصل في تاريخ ممارسة الخيار سوف يكون ١٠٠ وحدة عملة. تكون القيمة الدفترية الأولية للالتزام المرتبط به ٩٥ وحدة عملة ويتم الاعتراف بالفرق بين ٩٥ وحدة عملة و١٠٠ وحدة عملة ضمن الأرباح أو الخسائر باستخدام طريقة الفائدة الفعلية. وإذا تمت ممارسة الخيار، فإن أي فرق بين القيمة الدفترية للالتزام المرتبط به وسعر الممارسة يتم الاعتراف به ضمن الأرباح أو الخسائر.

الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة

(ج) إذا كان حق خيار الشراء الذي تبقي عليه المنشأة يمنع الاستبعاد من الدفاتر للأصل المحول وكانت المنشأة تقيس الأصل المحول بالقيمة العادلة، فإن الأصل يستمر قياسه بقيمته العادلة. ويتم قياس الالتزام المرتبط به بـ (١) سعر ممارسة الخيار مطروحا منه القيمة الزمنية للخيار إذا كان الخيار عند السعر أو أفضل من السعر الجدير ماليًا بالتنفيذ، أو (٢) القيمة العادلة للأصل المحول مطروحًا منها القيمة الزمنية للخيار إذا كان الخيار غير جدير ماليًا بالتنفيذ، ويضمن التعديل على قياس الالتزام المرتبط به أن يكون صافي القيمة الدفترية للأصل والالتزام المرتبط به هو القيمة العادلة لحق خيار الشراء. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة العادلة للأصل الضمني محل العقد هي ٨٠ وحدة عملة، وكان سعر ممارسة الخيار هو ٩٥ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدة عملة، فإن القيمة الدفترية للالتزام المرتبط به يكون ٧٥ وحدة عملة (٨٠ وحدة عملة – ٥ وحدة عملة) والقيمة الدفترية للأصل المحول يكون ٨٠ وحدة عملة (أي قيمته العادلة).

(د) إذا كان خيار البيع الذي تمت كتابته من قبل المنشأة يمنع الاستبعاد من الدفاتر للأصل المحول وكانت المنشأة تقيس الأصل المحول بالقيمة العادلة، فإن الالتزام المرتبط به يتم قياسه بسعر ممارسة الخيار زائدا القيمة الزمنية للخيار. ويقتصر قياس الأصل بالقيمة العادلة على القيمة العادلة أو سعر ممارسة الخيار أيهما أقل لأن المنشأة ليس لها حق في الزيادات في القيمة العادلة للأصل المحول فوق سعر ممارسة الخيار. وهذا يضمن أن يكون صافي القيمة الدفترية للأصل والالتزام المرتبط يه هو القيمة العادلة لالتزام خيار البيع. على سبيل المثال، إذا كانت القيمة

العادلة للأصل الضمني محل العقد هي ١٢٠ وحدة عملة، وسعر ممارسة الخيار هو ١٠٠ وحدة عملة والقيمة الزمنية للخيار هي ٥ وحدة عملة، فإن القيمة الدفترية للالتزام المرتبط به يكون ١٠٥ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة + ٥ وحدة عملة) ويكون القيمة الدفترية للأصل هو ١٠٠ وحدة عملة (في هذه الحالة هو سعر ممارسة الخيار).

(هـ) إذا كان النطاق (Collar)، الذي في شكل خيار شراء مُشترى مع خيار بيع مكتوب (Written Put Option) في نفس الوقت، يمنع الاستبعاد من الدفاتر لأصل مُحول وكانت المنشأة تقيس الأصل بالقيمة العادلة، فإنها تستمر في قياس الأصل بالقيمة العادلة. ويتم قياس الالتزام المرتبط به (١) مجموع سعر ممارسة خيار الشراء والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحا منها القيمة الزمنية لخيار الشراء، إذا كان خيار الشراء عند السعر أو أفضل من السعر الجدير ماليًا بالتنفيذ، أو (٢) مجموع القيمة العادلة للأصل والقيمة العادلة لخيار البيع مطروحا منها القيمة الزمنية لخيار الشراء إذا كان خيار الشراء غير جدير ماليًا بالتنفيذ، يضمن التعديل على الالتزام المرتبط به أن يكون صافي القيمة الدفترية للأصل والالتزام المرتبط به هو القيمة العادلة للخيار المحتفظ به والخيار المكتوب من قبل المنشأة. على سبيل المثال، افترض أن المنشأة تقوم بتحويل أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة عند قيامها –بالتزامن– بشراء خيار شراء بسعر ممارسة ١٢٠ وحدة عملة وكتابة خيار بيع بسعر ممارسة ٨٠ وحدة عملة. افترض – أيضا – أن القيمة العادلة للأصل هي ١٠٠ وحدة عملة في تاريخ التحويل. القيمة الزمنية لخيار البيع والشراء هي ١ وحدة عملة و٥ وحدة عملة على التوالي. في هذه الحالة تقوم المنشأة بالاعتراف بأصل بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة (القيمة العادلة للأصل) والتزام بمبلغ ٩٦ وحدة عملة (١٠٠ وحدة عملة + ١ وحدة عملة) – ٥ وحدة عملة). وينشأ عن هذا صافي قيمة أصل بمبلغ ٤ وحدة عملة، وهي القيمة العادلة للخيار المحتفظ به والخيار المكتوب من قبل المنشأة.

جميع التحويلات

ب١٤,٢,٣– بقدر ما يكون تحويل أصل مالي غير مؤهل للاستبعاد من الدفاتر، فإن حقوق والتزامات المحول التعاقدية المتعلقة بالتحويل لا تتم المحاسبة عنها – بشكل منفصل – على أنها مشتقات إذا كان الاعتراف بكل من المشتقة والأصل المحول أو الالتزام الناشئ عن التحويل ينتج عنه الاعتراف بنفس الحقوق أو الالتزامات

مرتين. على سبيل المثال، فإن خيار الشراء الذي يبقي عليه المحول قد يمنع من المحاسبة عن تحويل الأصول المالية على أنها بيع. وفي تلك الحالة، فإن خيار الشراء لا يتم الاعتراف به – بشكل منفصل – على أنه أصل مشتق.

ب١٥,٢,٣ – بقدر ما يكون تحويل أصل مالي غير مؤهل للاستبعاد من الدفاتر، فإن المحول إليه لا يقوم بالاعتراف بالأصل المحول على أنه أصل مملوك له. ويقوم المحول إليه بالاستبعاد من الدفاتر للنقد أو المقابل الآخر المدفوع والاعتراف بمبلغ مستحق التحصيل من المحول. وإذا كان للمحول كلا الحق والالتزام بإعادة اكتساب السيطرة على الأصل المحول بكامله مقابل مبلغ ثابت (مثل أن يكون ذلك بموجب اتفاقية إعادة شراء)، فيمكن للمحول إليه قياس المبلغ المستحق التحصيل بالتكلفة المستهلكة إذا كان يستوفي الضوابط الواردة في الفقرة "٢,١,٤".

أمثلة

ب١٦,٢,٣ – توضح الأمثلة التالية تطبيق مبادئ الاستبعاد من الدفاتر في هذا المعيار.

(أ) اتفاقيات إعادة الشراء وإقراض أوراق مالية. إذا تم بيع أصل مالي بموجب اتفاقية لإعادة شرائه بسعر ثابت أو بسعر البيع زائدا عائد المقرض أو إذا تم إقراضه بموجب اتفاقية لإعادته إلى المحول، فلا يتم استبعاده من الدفاتر نظرًا لأن المحول يبقي على ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية. وإذا حصل المحول إليه على حق في بيع أو رهن الأصل، فإن المحول يعيد تبويب الأصل في قائمة مركزه المالي، على سبيل المثال، على أنه أصل تم إقراضه أو مبلغ مستحق التحصيل من إعادة شراء.

(ب) اتفاقيات إعادة الشراء واقراض أوراق مالية – الأصول- التي هي تقريبًا نفسها. إذا تم بيع أصل مالي بموجب اتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل أو هو – تقريبًا – نفس الأصل بسعر ثابت أو بسعر البيع زائدا عائد المقرض أو إذا تم اقتراض أصل مالي أو اقراضه بموجب اتفاقية لإعادة نفس الأصل المالي أو – تقريبًا – نفس الأصل إلى المحول، فلا يتم الاستبعاد من الدفاتر نظرًا لأن المحول يبقي على ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية.

(ج) اتفاقيات إعادة الشراء واقراض أوراق مالية مع الحق في الإحلال. إذا كانت اتفاقية إعادة شراء بسعر إعادة شراء ثابت أو بسعر مساو لسعر البيع زائدا عائد المقرض، أو كانت معاملة مشابهة لإقراض أوراق مالية تمنح المحول إليه الحق في إحلال

أصول مشابهة ولها قيمة عادلة مساوية للأصل المحول في تاريخ إعادة الشراء، فإن الأصل الذي تم بيعه أو إقراضه بموجب معاملة لإعادة شراء أو إقراض أوراق مالية لا يتم استبعاده من الدفاتر نظرًا لأن المحول يبقي على ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية.

(د) حق الشفعة في إعادة شراء بالقيمة العادلة. إذا باعت المنشأة أصلاً ماليًا واحتفظت – فقط – بحق الشفعة في إعادة شراء الأصل المحول بالقيمة العادلة إذا باعه المحول إليه لاحقا، فإن المنشأة تستبعد الأصل من الدفاتر لأنها قد قامت بتحويل ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية.

(هـ) معاملة بيع الغسل *(Wash Sale)* . أحيانا يشار إلى إعادة شراء أصل مالي – بعد وقت قصير – من بيعه على أنه بيع للغسل. إن مثل إعادة الشراء هذه لا تمنع الاستبعاد من الدفاتر شريطة أن تكون المعاملة الأصلية قد استوفت متطلبات الاستبعاد من الدفاتر. وبالرغم من ذلك إذا كان قد تم الدخول في اتفاقية لبيع أصل مالي في وقت واحد مع اتفاقية لإعادة شراء نفس الأصل بسعر ثابت أو بسعر البيع زائدا عائد المقرض، فعندئذ لا يتم الاستبعاد من الدفاتر للأصل.

(و) خيارات البيع وخيارات الشراء التي تكون جديرة ماليًا بالتنفيذ إلى حد كبير. إذا كان باستطاعة المحول استدعاء أصل مالي محول وكان سعر خيار الشراء أفضل من السعر الجديد ماليًا بالتنفيذ، فإن التحويل لا يتأهل للاستبعاد من الدفاتر نظرًا لأن المحول قد أبقى بشكل جوهري جميع مخاطر ومنافع الملكية. وبالمثل، إذا كان باستطاعة المحول إليه رد الأصل المحول وكان سعر خيار البيع أفضل من السعر الجدير ماليًا بالتنفيذ، فإن التحويل لا يتأهل للاستبعاد من الدفاتر نظرًا لأن المحول قد أبقى بشكل جوهري جميع مخاطر ومنافع الملكية.

(ز) خيارات البيع وخيارات الشراء التي تكون غير جديرة ماليًا بالتنفيذ إلى حد كبير. يتم الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي الذي يتم تحويله ويخضع – فقط – لخيار بيع غير جدير ماليًا بالتنفيذ إلى حد كبير مُحتفظ به من قبل المحول إليه أو لخيار شراء غير جدير ماليًا بالتنفيذ إلى حد كبير مُحتفظ به من قبل المحول. وذلك نظرًا لأن المحول قد حول بشكل جوهري جميع مخاطر ومنافع الملكية.

(ح) الأصول التي يمكن الحصول عليها بسهولة الخاضعة لخيار شراء لا هو جدير ماليًا بالتنفيذ إلى حد كبير ولا هو غير جدير ماليًا بالتنفيذ إلى حد كبير. إذا كانت المنشأة تحتفظ بخيار شراء أصل يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق وكان الخيار لا هو جدير ماليًا بالتنفيذ إلى حد كبير ولا هو غير جدير ماليًا بالتنفيذ إلى حد كبير، فإن الأصل يتم استبعاده من الدفاتر. وذلك نظرًا لأن المنشأة (١) لا هي احتفظت ولا حولت ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية، و(٢) لم تبق على السيطرة. وبالرغم من ذلك إذا لم يكن بالإمكان الحصول على الأصل بسهولة من السوق، فإن هذا يمنع الاستبعاد من الدفاتر في حدود مبلغ الأصل الخاضع لخيار الشراء نظرًا لأن المنشأة قد احتفظت بالسيطرة على الأصل.

(ط) أصل لا يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق يخضع لخيار بيع مكتوب من قبل منشأة لا هو جدير ماليًا بالتنفيذ إلى حد كبير ولا هو غير جدير ماليًا بالتنفيذ إلى حد كبير. إذا قامت المنشأة بتحويل أصل مالي لا يمكن الحصول عليه بسهولة من السوق، وقامت بكتابة خيار بيع لا يعد غير جدير ماليًا بالتنفيذ إلى حد كبير، فإن المنشأة لا تكون قد احتفظت ولا قد حولت ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية بسبب خيار البيع المكتوب. وتكون المنشأة قد احتفظت بالسيطرة على الأصل إذا كان خيار البيع ذا قيمة تكفي لمنع المحول إليه من بيع الأصل، وفي مثل هذه الحالة يستمر الاعتراف بالأصل في حدود التدخل المستمر للمحول (راجع الفقرة "ب٣,٢,٩"). وتكون المنشأة قد حولت السيطرة على الأصل إذا كان خيار البيع ليس ذا قيمة إلى حد كاف لمنع المحول إليه من بيع الأصل، وفي مثل هذه الحالة يتم استبعاد الأصل من الدفاتر.

(ي) الأصول الخاضعة لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة بقيمة عادلة. ينتج الاستبعاد من الدفاتر عن تحويل أصل مالي يخضع – فقط – لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة يكون سعر الممارسة أو سعر إعادة الشراء مساوٍ للقيمة العادلة للأصل المالي وقت إعادة الشراء نظرًا لأنه تم تحويل جميع مخاطر ومنافع الملكية بشكل جوهري.

(ك) خيارات الشراء أو البيع التي تسوى نقدا. تقوم المنشأة بتقييم أصل مالي يخضع لخيار بيع أو شراء أو اتفاقية إعادة شراء آجلة سوف تتم تسويتها بالصافي نقدًا

لتحديد ما إذا كانت قد احتفظت أو حولت ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية. وإذا لم تكن المنشأة قد احتفظت بما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصول المحولة، فإنها تحدد ما إذا كانت قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المحول. ولا تعني تسوية خيار البيع أو الشراء أو اتفاقية إعادة الشراء بالصافي نقدًا –بشكل تلقائي– أن المنشأة قد قامت بتحويل السيطرة (راجع الفقرات "ب٩,٢,٣" و"(ز)" و"(ح)" و"(ط)" أعلاه).

(ل) شرط ازالة الحسابات. يُعد شرط إزالة الحسابات خيار إعادة شراء (شراء) غير مشروط يمنح المنشأة الحق في إعادة المطالبة بالأصول المحولة مع مراعاة بعض القيود. وشريطة ان ينتج عن مثل هذا الخيار أن المنشأة لا هي تبقي ولا هي تحول ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية، فهو يمنع الاستبعاد من الدفاتر – فقط – بقدر المبلغ الخاضع لإعادة الشراء (بافتراض أن المحول إليه لا يستطيع بيع الأصول). على سبيل المثال، إذا كانت القيمة الدفترية والمتحصلات من تحويل أصول قرض ١٠٠,٠٠٠ وحدة عملة وكان بالإمكان استدعاء أي قرض منفرد ولكن لا يمكن أن يتجاوز مجموع مبلغ القروض التي يمكن إعادة شرائها مبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة عملة، فإن ٩٠,٠٠٠ وحدة عملة من القروض هي التي تتأهل للاستبعاد من الدفاتر.

(م) خيارات الاستدعاء للتنظيف. قد تحتفظ المنشأة، التي قد تكون هي المحول، التي تقوم بخدمة الأصول المحولة تصبح عنده تكلفة خدمة تلك الأصول عبئا بالنسبة إلى منافع الخدمة. وشريطة أن ينتج عن مثل خيار الاستدعاء للتنظيف ذلك ان المنشأة لا هي تبقي ولا هي تحول ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية وأن المحول إليه لا يستطيع بيع الأصول، فإن ذلك يمنع الاستبعاد من الدفاتر – فقط – بقدر مبلغ الأصول الخاضع لخيار الاستدعاء.

(ن) الحصص المبقاة تالية الاستحقاق وضمانات الائتمان. قد تقدم المنشأة تعزيزًا ائتمانيًا للمحول إليه عن طريق جعل بعض أو جميع حصتها المبقاة في الأصل المحول تالية الاستحقاق. وبدلاً من ذلك، يمكن للمنشأة تقديم تعزيز ائتماني للمحول إليه في شكل ضمان ائتماني يمكن ألا يقتصر أو أن يقتصر على مبلغ محدد. وإذا احتفظت المنشأة بما يقارب جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المحول، فإن الأصل يستمر الاعتراف به في مجمله. وإذا احتفظت المنشأة ببعض، ولكن ليس ما يقارب جميع مخاطر

ومنافع الملكية واحتفظت بالسيطرة، فإنه لا يجوز الاستبعاد من الدفاتر بقدر مبلغ النقد أو الأصول الأخرى التي قد تكون المنشأة مطالبة بدفعه.

(س) مبادلات إجمالي العائد. قد تقوم المنشأة ببيع الأصل المالي إلى المحول إليه وتدخل في مبادلة لإجمالي العائد مع المحول إليه، يتم بموجبها تحويل جميع التدفقات النقدية لدفعات الفائدة على الأصل الضمني محل العقد إلى المنشأة مقابل دفعة ثابتة أو دفعة بمعدل متغير وأي زيادات أو انخفاضات في القيمة العادلة للأصل الضمني محل العقد تستوعبها المنشأة. في مثل هذه الحالة، لا يجوز الاستبعاد من الدفاتر لكل الأصل.

(ع) مبادلات معدل الفائدة. قد تقوم المنشأة بتحويل أصل مالي بمعدل ثابت إلى المحول إليه والدخول في مبادلة معدل الفائدة مع المحول إليه لاستلام معدل فائدة ثابت ودفع معدل فائدة متغير يستند إلى مبلغ اسمي يكون مساويًا للمبلغ الأصلي للأصل المالي المحول. لا تمنع مبادلة معدل الفائدة الاستبعاد من الدفاتر للأصل المحول شريطة ألا تكون المدفوعات على المبادلة مشروطة بالدفعات التي يتم القيام بها على الأصل المحول.

(ف) مبادلات استهلاك معدل الفائدة. قد تقوم المنشأة بتحويل – إلى طرف محول إليه – أصل مالي بمعدل ثابت يتم سداده مع مرور الوقت، وتدخل في مبادلة استهلاك معدل الفائدة مع المحول إليه لاستلام معدل فائدة ثابت ودفع معدل فائدة متغير يستند إلى مبلغ اسمي. وإذا كان المبلغ الاسمي للمبادلة يتم استهلاكه بحيث يكون مساويا لأصل المبلغ القائم للأصل المالي الذي تم تحويله في أي وقت من الأوقات، سوف ينتج عن المبادلة بوجه عام أن تحتفظ المنشأة بمخاطر جوهرية للدفع المقدم، وفي مثل هذه الحالة إما أن تستمر المنشأة في الاعتراف بكل الأصل المحول أو تستمر في الاعتراف بالأصل المحول بقدر تدخلها المستمر به. وبالعكس، إذا لم يكن استهلاك المبلغ الاسمي للمبادلة مرتبطًا بالمبلغ الأصلي القائم للأصل المحول، فإن مثل هذه المبادلة لا ينتج عنها إبقاء المنشأة على مخاطر الدفع مقدمًا على الأصل. وعليه، فإنها لا تمنع الاستبعاد من الدفاتر للأصل المحول شريطة ألا تكون الدفعات على المبادلة مشروطة بالقيام بمدفوعات الفائدة على الأصل المحول وألا ينتج عن المبادلة إبقاء المنشأة على أي مخاطر ومنافع ملكية أخرى مهمة من الأصل المحول.

(ص) الإعدام. لا يكون لدى المنشأة توقعات معقولة باسترداد التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي في مجمله أو جزء منه.

ب١٧,٢,٣ – توضح هذه الفقرة تطبيق منهج التدخل المستمر عندما يكون ارتباط المنشأة المستمر بجزء من أصل مالي.

افترض أن منشأة لديها محفظة من قروض واجبة السداد مقدما والتي لها كوبون ومعدل الفائدة الفعلي عليها ١٠ في المائة ومبلغها الأصلي وتكلفتها المستهلكة ١٠,٠٠٠ وحدة عملة. وتدخل في معاملة يحصل المحول إليه فيها، في مقابل دفعة قدرها ٩,١١٥ وحدة عملة، على الحق في ٩,٠٠٠ وحدة عملة من أي متحصلات من المبلغ الأصلي زائدًا الفائدة عليه بنسبة ٩,٥ في المائة. وتبقي المنشأة على الحقوق في ١,٠٠٠ وحدة عملة من أية متحصلات من المبلغ الأصلي زائدا الفائدة عليها بنسبة ١٠ في المائة، زائدا الفرق الزائد وقدره ٠,٥ في المائة على مبلغ ٩,٠٠٠ وحدة عملة المتبقي من المبلغ الأصلي. يتم تخصيص المتحصلات من الدفعات المدفوعة مقدمًا بين المنشأة والمحول إليه –تناسبيًا – بنسبة ١: ٩، ولكن أي إخفاق في السداد يتم طرحه من حصة المنشأة البالغة ١,٠٠٠ وحدة عملة إلى أن يتم تسوية تلك الحصة بالقيمة العادلة للقروض في تاريخ المعاملة تكون ١٠,١٠٠ وحدة عملة والقيمة العادلة للفرق الزائد بنسبة ٠,٥ في المائة هي ٤٠ وحدة عملة.

تحدد المنشأة أنها قد حولت بعض مخاطر ومنافع الملكية المهمة (على سبيل المثال، مخاطر مهمة للدفع مقدمًا) ولكنها احتفظت – أيضًا – ببعض مخاطر ومنافع الملكية المهمة (بسبب فائدتها المبقاة تالية الاستحقاق) وقد احتفظت بالسيطرة. لذلك فإنها تطبق منهج التدخل المستمر.

لتطبيق هذا المعيار، تقوم المنشأة بتحليل المعاملة على أنها (أ) احتفاظ بحصة مبقاة متناسبة – بشكل كامل– قدرها ١,٠٠٠ وحدة عملة، زائدا (ب) جعل تلك الحصة المبقاة تالية الاستحقاق لتقديم تعزيز ائتماني إلى المحول إليه مقابل الخسائر الائتمانية.

تقوم المنشأة بحساب أن مبلغ ٩,٠٩٠ وحدة عملة (٩٠% x١٠,١٠٠ وحدة عملة) من المقابل المُستلم البالغ ٩,١١٥ وحدة عملة يمثل المقابل مقابل نصيب متناسب – بشكل كامل – بنسبة ٩٠ في المائة. ويمثل المتبقي من المقابل المُستلم (٢٥ وحدة عملة) المقابل الذي تم استلامه مقابل جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق لتقديم تعزيز ائتماني إلى المحول إليه مقابل الخسائر الائتمانية. بالإضافة إلى ذلك، فإن الفرق الزائد بنسبة ٠,٥ في المائة يمثل المقابل المُستلم مقابل التعزيز الائتماني. وبناء عليه، فإن إجمالي المقابل المُستلم مقابل التعزيز الائتماني هو ٦٥ وحدة عملة
(٢٥وحدة عملة + ٤٠ وحدة عملة).

تحسب المنشأة المكسب أو الخسارة من بيع نصيب بنسبة ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية. وبافتراض أن القيم العادلة المنفصلة للجزء المُحول ونسبته ٩٠ في المائة والجزء المبقى عليه ونسبته ١٠ في المائة ليست متاحة في تاريخ التحويل، فإن المنشأة تخصص القيمة الدفترية للأصل وفقا للفقرة "١٤,٢,٣" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) كما يلي:

	القيمة العادلة	النسبة المئوية	القيمة الدفترية المخصصة
الجزء المحول	٩,٠٩٠	%٩٠	٩,٠٠٠
الجزء المبقي عليه	١,٠١٠	%١٠	١,٠٠٠
المجموع	١٠,١٠٠		١٠,٠٠٠

تحسب المنشأة مكسبها أو خسارتها من بيع نصيب بنسبه ٩٠ في المائة من التدفقات النقدية بطرح القيمة الدفترية المخصصة للجزء المحول من المقابل المتحصل عليه أي ٩٠ وحدة عملة (٩,٠٩٠وحدة عملة – ٩,٠٠٠ وحدة عملة). القيمة الدفترية للجزء المبقى عليه من قبل المنشأة هو ١,٠٠٠ وحدة عملة.

بالإضافة إلى ذلك، تقوم المنشأة بالاعتراف بالتدخل المستمر الذي ينتج عن جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مقابل الخسائر الائتمانية. وبناء عليه، تقوم بالاعتراف بأصل قدره ١,٠٠٠ وحدة عملة (الحد الاقصى لمبلغ التدفقات النقدية الذي لن تتسلمه بموجب جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق)، والتزام مرتبط به قدرة ١,٠٦٥ وحدة عملة (وهو الحد الأقصى لمبلغ التدفقات النقدية الذي لن تتسلمه بموجب جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق، أي ١,٠٠٠ وحدة عملة زائدا القيمة العادلة لجعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مبلغ ٦٥وحدة عملة).

تستخدم المنشأة جميع المعلومات أعلاه للمحاسبة عن المعاملة كما يلي:

	مدين	دائن
الأصل الأصلي	–	٩,٠٠٠
الأصل المثبت مقابل جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق أو الحصة المتبقية	١,٠٠٠	–
أصل مقابل المقابل المُستلم في شكل الفرق الزائد	٤٠	–
ربح أو خسارة (مكسب من التحويل)	–	٩٠
التزام	–	١,٠٦٥
النقد المُستلم	٩,١١٥	–
المجموع	١٠,١٥٥	١٠,١٥٥

بعد المعاملة – مباشرة – تكون القيمة الدفترية للأصل ٢,٠٤٠ وحدة عملة، مكوناً من ١,٠٠٠ وحدة عملة تمثل التكلفة المخصصة للجزء المبقى عليه، و١,٠٤٠ وحدة عملة يمثل ارتباط المنشأة المستمر من جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مقابل الخسائر الائتمانية (التي تشمل الفرق الزائد وقدره ٤٠ وحدة عملة).

في الفترات اللاحقة، تقوم المنشأة بالاعتراف بالمقابل المُستلم مقابل التعزيز الائتماني (٦٥ وحدة عملة) على أساس نسبة الوقت، وتحسب الفائدة على الأصل المثبت باستخدام طريقة الفائدة الفعلية وتقوم بالاعتراف بأي خسائر اضمحلال من الأصول المثبتة. وكمثال على الحالة الأخيرة، افترض أن هناك في السنة التالية خسارة اضمحلال من القروض الأساسية قدرها ٣٠٠ وحدة عملة. تقوم المنشأة بتخفيض أصلها المثبت بمقدار ٦٠٠ وحدة عملة (٣٠٠ وحدة عملة تتعلق بارتباط المنشأة المستمر الإضافي الذي ينشأ عن جعل حصتها المبقاة تالية الاستحقاق مقابل الخسائر الائتمانية)، وتقوم بتخفيض التزامها المثبت بمقدار ٣٠٠ وحدة عملة. والنتيجة الصافية هي تحميل الأرباح أو الخسائر خسائر اضمحلال قدرها ٣٠٠ وحدة عملة.

استبعاد الالتزامات المالية من الدفاتر (القسم ٣,٣)

ب ١,٣,٣ – يتم تسوية الالتزام المالي (أو جزء منه) عندما يكون المدين إما:

(أ) أنه قد أوفى بالالتزام (أو بجزء منه) بالدفع إلى الدائن، وهو ما يتم عادة بالنقد، أو بأصول مالية أخرى، أو بسلع أو خدمات.

أو (ب) أنه قد تم اعفاؤه – قانونيًا – من المسئولية الرئيسة عن الالتزام (أو جزء منه) إما بإجراء قانوني أو من قبل الدائن. (إذا كان المدين قد منح ضماناً فإن هذا الشرط قد لا يزال في حاجة للوفاء به).

ب ٢,٣,٣ – إذا قام مصدر أداة دين بإعادة شراء تلك الأداة، فإن الدين يكون قد تم تسويته حتى ولو كان المصدر هو أحد صانعي السوق لتلك الأداة أو ينوي إعادة بيعها في الأجل القريب.

ب ٣,٣,٣ – لا يؤدي الدفع، في حد ذاته، إلى طرف ثالث، بما في ذلك صندوق أمانة (يسمى أحياناً – "إبطال – في الجوهر"). إلى إعفاء المدين من التزامه الرئيس تجاه الدائن، في غياب إبراء ذمة قانوني.

ب٤,٣,٣ – إذا دفع مدين إلى طرف ثالث لتحمل التزام وأخطر دائنه أن الطرف الثالث قد تحمل التزام دائنه، فإن المدين لا يقوم باستبعاد التزام الدين من الدفاتر ما لم يتم استيفاء الشرط الوارد في الفقرة" ب٣,٣,١ب" وإذا دفع المدين إلى طرف ثالث ليتحمل التزاما وحصل على إبراء ذمة نظامي من الدائن، فإن المدين يكون قد سوى الدين. وبالرغم من ذلك، إذا وافق المدين على القيام بدفعات من الدين إلى الطرف الثالث أو – مباشرة – إلى الدائن الأصلي، فإن المدين يقوم بالاعتراف بالتزام دين جديد تجاه الطرف الثالث.

ب٥,٣,٣– رغم أن إبراء الذمة القانوني، سواء كان قضائيا أو من قبل الدائن، ينتج عنه الاستبعاد من الدفاتر لالتزام، فإن المنشأة يمكن أن تثبت التزامًا جديدًا إذا لم يتم استيفاء ضوابط الاستبعاد من الدفاتر، الواردة في الفقرات من "٣,٢,١" إلى "٣,٢,٢٣"، للأصول المالية المحولة. وإذا لم يتم استيفاء تلك الضوابط، فلا يتم الاستبعاد من الدفاتر للأصول المحولة، وتقوم المنشأة بالاعتراف بالتزام جديد يتعلق بالأصول المحولة.

ب٦,٣,٣ – لغرض الفقرة "٣,٣,٢"، تختلف الشروط –بشكل كبير– إذا كانت القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية بموجب الشروط الجديدة، بما في ذلك أي أتعاب يتم دفعها بالصافي بعد طرح أي أتعاب يتم استلامها وخصمها باستخدام معدل الفائدة الفعلي الأصلي، تختلف بمقدار ١٠ في المائة –على الأقل– عن القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المتبقية للالتزام المالي الأصلي. وإذا تمت المحاسبة عن مبادلة أدوات الدين أو التعديل في الشروط على أنه تسوية، فإن أي تكاليف أو أتعاب يتم تحملها يتم الاعتراف بها على أنها جزء من المكسب أو الخسارة من التسوية. وإذا لم تتم المحاسبة عن المبادلة أو التعديل على أنه تسوية، فإن أي تكاليف أو أتعاب يتم تحملها تعدل القيمة الدفترية للالتزام ويتم تسويتها على مدار الأجل المتبقي للالتزام المعدل.

ب٧,٣,٣– في بعض الحالات، يقوم الدائن بإعفاء المدين من التزامه الحالي بالقيام بالدفعات، ولكن المدين يتحمل التزام ضمان بالدفع إذا أخفق الطرف الذي يتحمل المسئولية الرئيسة في السداد. وفي مثل هذه الحالات، فإن المدين يقوم:

(أ) بالاعتراف بالتزام مالي جديد يستند إلى القيمة العادلة لالتزامه مقابل الضمان.

(ب) بالاعتراف بمكسب أو خسارة تستند إلى الفرق بين (١) أي متحصلات تم دفعها و(٢) القيمة الدفترية للالتزام المالي الأصلي مطروحًا منه القيمة العادلة للالتزام المالي الجديد.

التبويب (القسم ٤)

تبويب الأصول المالية (القسم ٤,١)

نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية

ب ٤,١,١ – تتطلب الفقرة "٤,١,١(أ)" من المنشأة تبويب الأصول المالية على أساس نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية، ما لم تتطبق الفقرة "٤,١,٥". وتقوم المنشأة بتقييم ما إذا كانت أصولها المالية تستوفي الشرط الوارد في الفقرة "٤,١,٢(أ)" أو الشرط الوارد في الفقرة "٤,١,٢أ(أ)" على أساس نموذج الأعمال كما هو مُحدد من قبل كبار موظفي إدارة المنشأة (كما هو مُعرف في معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة").

ب ٤,١,٢ – يتم تحديد نموذج أعمال المنشأة عند المستوى الذي يعكس كيف تتم إدارة مجموعات الأصول المالية معا لتحقيق هدف أعمال معين. ولا يعتمد نموذج أعمال المنشأة على مقاصد الإدارة لأداة بعينها. وبناءً عليه، فإن هذا الشرط لا يُعد منهجًا للتبويب على أساس كل أداة على حدى وينبغي أن يتم تحديده عند مستوى أعلى من التجميع. وبالرغم من ذلك، قد يكون لدى منشأة واحدة أكثر من نموذج أعمال واحد لإدارة أدواتها المالية. وتبعا لذلك، فإنه لا يلزم أن يتم تحديد التبويب عند مستوى المنشأة معدة التقرير. على سبيل المثال، قد تحتفظ المنشأة بمحفظة من الاستثمارات تديرها من أجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية ومحفظة أخرى من الاستثمارات تديرها من أجل المتاجرة لتحقيق التغيرات في القيمة العادلة. وبالمثل، في بعض الحالات، قد يكون من المناسب تقسيم محفظة من الأصول المالية إلى محافظ فرعية لكي ينعكس المستوى الذي تدير عنده المنشأة تلك الأصول. على سبيل المثال، قد تكون تلك هي الحالة إذا قامت المنشأة باستحداث أو شراء محفظة من قروض الرهن العقاري وإدارة بعض القروض بهدف تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وإدارة القروض الأخرى بهدف بيعها.

ب ٤,١,٢أ – يشير نموذج أعمال المنشأة إلى الكيفية التي تدير بها المنشأة أصولها المالية لأجل توليد تدفقات نقدية. وهذا يعني أن نموذج أعمال المنشأة يحدد ما إذا كانت التدفقات النقدية ستنتج عن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، أو بيع الأصول المالية أو كليهما. وتبعًا

لذلك، فإن هذا التقييم لا يتم القيام به على أساس التصورات التي لا تتوقع المنشأة – بشكل معقول– أن تحدث، مثل ما يسمى بتصورات "أسوأ حالة" أو حالة الضغط. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تتوقع بيع محفظة معينة من الأصول المالية – فقط – في حالة تصور حالة الضغط، فإن ذلك التصور لن يؤثر في تقييم المنشأة لنموذج الأعمال لتلك الأصول إذا كانت المنشأة تتوقع – بشكل معقول – أن مثل هذا التصور لن يحدث. فإذا تم تحقق التدفقات النقدية بشكل مختلف عن توقعات المنشأة في التاريخ الذي قامت فيه المنشأة بتقييم نموذج الأعمال (على سبيل المثال، إذا قامت المنشأة ببيع أصول مالية أكثر أو أقل مما توقعت عندما قامت بتبويب الأصول)، فإن ذلك لا ينشأ عنه خطأ فترة سابقة في القوائم المالية للمنشأة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٥)) ولا يغير من تبويب الأصول المالية المتبقية التي يحتفظ بها ضمن ذلك النموذج للأعمال (أي تلك الأصول التي قامت المنشأة بالاعتراف بها في فترات سابقة ولا تزال تحتفظ بها) طالما أن المنشأة قد أخذت في الحسبان جميع المعلومات الملائمة التي كانت متاحة وقت قيامها بتقييم نموذج الأعمال. وبالرغم من ذلك، عندما تقوم المنشأة بتقييم نموذج الأعمال للأصول المالية التي تم استحداثها أو شراؤها حديثا، فيجب عليها الأخذ في الحسبان المعلومات بشأن كيفية تحصيل التدفقات النقدية في السابق، إلى جانب جميع المعلومات الملائمة الأخرى.

ب ٤،١،٢ب – إن نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية هو موضوع حقائق وليس مجرد إقرار. ويمكن رصده عادة من خلال الأنشطة التي تباشرها المنشأة لتحقيق الهدف من نموذج الأعمال. سوف يلزم المنشأة استخدام الاجتهاد عند قيامها بتقييم نموذج أعمالها لإدارة الأصول المالية ولا يتم تحديد ذلك التقييم من خلال عامل واحد أو نشاط واحد. وبدلاً من ذلك، فإنه يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان جميع الأدلة الملائمة المتاحة في تاريخ التقييم. وتشمل مثل هذه الأدلة الملائمة ولكنها لا تقتصر – على:

(أ) الكيفية التي يتم بها تقييم أداء نموذج الأعمال والأصول المالية المحتفظ بها ضمن نموذج الأعمال ذلك ورفع تقرير بهما إلى كبار موظفي إدارة المنشأة.

(ب) المخاطر التي تؤثر على أداء نموذج الأعمال (والأصول المالية المحتفظ بها ضمن ذلك النموذج للأعمال)، وتحديدًا، الطريقة التي تدار بها تلك المخاطر.

(ج) الكيفية التي يتم بها تعويض مديري الأعمال (على سبيل المثال، ما إذا كان التعويض يستند إلى القيمة العادلة للأصول التي يتم إدارتها أو على أساس التدفقات النقدية التعاقدية التي يتم تحصيلها).

نموذج أعمال الهدف منه الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية

ب ٢,١,٤ج – الأصول المالية التي يحتفظ بها ضمن نموذج أعمال الهدف منه هو الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية يتم إدارتها بهدف تحقيق تدفقات نقدية من خلال تحصيل الدفعات التعاقدية على مدار عمر الأداة. ذلك أن المنشأة تدير الأصول المحتفظ بها ضمن المحفظة لأجل تحصيل تلك التدفقات النقدية التعاقدية المحددة (بدلاً من إدارة العائد الكلي على المحفظة من خلال الاحتفاظ بالأصول وبيعها). وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية سيتم تحقيقها من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية للأصول المالية، فإنه من الضروري الأخذ في الحسبان تكرار المبيعات، وقيمتها وتوقيتها في الفترات السابقة، والأسباب لتلك المبيعات والتوقعات بشأن نشاط المبيعات المستقبلية.

وبالرغم من ذلك، فإن المبيعات في حد ذاتها لا تحدد نموذج الأعمال، ولذلك لا يمكن أخذها في الحسبان بمفردها. وبدلاً من ذلك، فإن المعلومات بشأن المبيعات السابقة والتوقعات بشأن المبيعات المستقبلية توفر دليلا يتعلق بكيفية تحقيق هدف المنشأة المعلن لإدارة الأصول المالية، وتحديدا كيفية تحقيق التدفقات النقدية. يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان المعلومات بشأن المبيعات السابقة ضمن سياق أسباب تلك المبيعات والظروف التي وجدت في ذلك الوقت بالمقارنة بالظروف الحالية.

ب ٣,١,٤ – رغم أن الهدف من نموذج أعمال المنشأة قد يكون الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، إلا أنه لا يلزم المنشأة الاحتفاظ بجميع تلك الأدوات حتى الاستحقاق. وعليه فإن نموذج أعمال المنشأة يمكن أن يكون الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية حتى عندما تحدث مبيعات الأصول المالية أو يُتوقع أن تحدث في المستقبل.

ب٣,١,٤أ– قد يكون الهدف من نموذج الأعمال الاحتفاظ بالأصول لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية حتى إذا كانت المنشأة تبيع الأصول المالية عندما تكون هناك زيادة في المخاطر الائتمائية للأصول. ولتحديد ما إذا كانت هناك زيادة في المخاطر الائتمانية للأصول، تأخذ المنشأة في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة، بما في ذلك المعلومات المستقبلية. وبغض النظر عن تكرارها وقيمتها، فإن المبيعات التي ترجع إلى زيادة في المخاطر الائتمانية للأصول لا تتعارض مع نموذج الأعمال الذي يكون الهدف منه هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية نظرًا لأن الجودة الائتمانية للأصول المالية تكون ذات صلة بقدرة الشركة على تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. إن أنشطة إدارة المخاطر الائتمانية التي تهدف إلى تقليل الخسائر الائتمانية المرجحة الحدوث بسبب تدهور الحالة الائتمانية هي جزء لا يتجزأ من مثل ذلك النموذج للأعمال. إن بيع أصل مالي نظرًا لأنه لم يعد يستوفي ضوابط الائتمان المحددة في سياسة الاستثمار الموثقة للمنشأة يُعد مثالاً على بيع يكون قد حدث بسبب زيادة في المخاطر الائتمانية. وبالرغم من ذلك، في غياب مثل هذه السياسة، فإن المنشأة يمكنها توفير دليل بطرق أخرى على أن البيع قد حدث بسبب زيادة في المخاطر الائتمانية.

ب٣,١,٤ب– المبيعات التي تحدث لأسباب أخرى، مثل مبيعات تتم لإدارة مخاطر تركز الائتمان (دون زيادة في المخاطر الائتمانية للأصول)، قد تكون – أيضًا – متفقة مع نموذج أعمال الهدف منه الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وتحديدًا، فإن مثل هذه المبيعات قد تكون متفقة مع نموذج الأعمال الذي يكون الهدف منه الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل تدفقات نقدية تعاقدية إذا كانت تلك المبيعات غير متكررة (حتى ولو كانت كبيرة في قيمتها) أو ليست كبيرة في قيمتها سواء بشكل منفرد أو في مجموعها (حتى ولو كانت متكررة). وإذا حدث أكثر مما يمكن اعتباره عددًا غير متكرر من مثل هذه المبيعات من المحفظة وكانت تلك المبيعات أكثر مما يمكن اعتباره ليس كبيرًا في قيمته (سواء بشكل منفرد أو في مجموعها)، فإنه يلزم المنشأة تقييم ما إذا كانت مثل تلك المبيعات متفقة مع أو كان ذلك النشاط خاضعا لاختيار المنشأة، فإن ذلك غير ذي صلة بهذا التقييم. إن الزيادة في تكرار أو قيمة المبيعات في فترة معينة لا يتعارض بالضرورة مع هدف الاحتفاظ

بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، إذا كانت المنشأة تستطيع توضيح أسباب تلك المبيعات وتوفير دليل على السبب الذي يجعل تلك المبيعات لا تعكس تغيرا في نموذج أعمال المنشأة. إضافة لذلك، فإن المبيعات قد تكون متفقة مع الهدف من الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية إذا حدثت المبيعات في تاريخ قريب من استحقاق الأصول المالية وكانت المتحصلات من المبيعات تقارب المحصل من التدفقات النقدية التعاقدية المتبقية.

ب ٤,١,٤ – فيما يلي أمثلة على متى يكون هدف نموذج اعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. ولا تُعد هذه القائمة من الأمثلة شاملة. علاوة على ذلك، ليس القصد من الأمثلة هو مناقشة جميع العوامل التي قد تكون ذات صلة بتقييم نموذج أعمال المنشأة ولا تحديد الأهمية النسبية للعوامل.

مثال	التحليل
مثال ١ إذا كانت المنشأة تحتفظ باستثمارات من أجل تحصيل تدفقاتها النقدية التعاقدية. وكانت احتياجات تمويل المنشأة يمكن توقعها وتناظر تاريخ استحقاق أصولها المالية مع احتياجات تمويل المنشأة المقدرة. وكانت المنشأة تقوم بأنشطة إدارة المخاطر الائتمانية بهدف تقليل الخسائر الائتمانية. وفي السابق، كانت تحدث المبيعات – عادة – عندما تزيد المخاطر الائتمانية للأصول بحيث لم تعد الأصول تستوفي ضوابط الائتمان المحددة في سياسة الاستثمار الموثقة للشركة بالإضافة إلى ذلك، قد حدثت مبيعات غير متكررة نتيجة لاحتياجات تمويل غير المتوقعة. تركز التقارير المرفوعة إلى كبار موظفي الإدارة على الجودة الائتمانية للأصول المالية والعائد التعاقدي – أيضًا– بمتابعة القيم العادلة للأصول المالية من بين معلومات أخرى.	مع أن المنشأة تأخذ في الحسبان، من بين معلومات أخرى، القيم العادلة للأصول المالية من منظور السيولة (أي مبلغ النقد الذي يتم تحقيقه إذا احتاجت المنشأة إلى بيع أصول)، الا أن هدف المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. ولا تتعارض المبيعات مع ذلك الهدف إذا كانت استجابة لزيادة في المخاطر الائتمانية للأصول، على سبيل المثال، إذا لم تعد الأصول تستوفي ضوابط الائتمان المحددة في سياسة الاستثمار الموثقة للمنشأة. لا تتعارض – أيضًا – المبيعات غير المتكررة التي تنتج عن احتياجات التمويل غير المتوقعة (مثل في تصور حالة ضغط) مع ذلك الهدف، حتى ولو كانت مثل تلك المبيعات كبيرة في قيمتها.

مثال ٢ نموذج أعمال المنشأة هو شراء محافظ من الأصول المالية، مثل القروض. قد، وقد لا تشمل تلك المحافظ اصولاً مالية مضمحلة ائتمانيًا. إذا لم يكن سداد القروض يتم في وقته المحدد، فإن المنشأة تحاول تحقيق التدفقات النقدية التعاقدية من خلال وسائل متنوعة -على سبيل المثال- بالاتصال بالمدين بالبريد، أو الهاتف أو طرق أخرى. وهدف المنشأة هو تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية ولا تدير المنشأة أيًا من القروض في هذه المحفظة بهدف تحقيق التدفقات النقدية من خلال بيعها. في بعض الحالات، تدخل المنشأة في مبادلات معدل الفائدة لتغيير معدل الفائدة على أصول مالية معينة ضمن المحفظة من معدل فائدة عائم إلى معدل فائدة ثابت.	هدف نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. حيث ينطبق التحليل نفسه حتى ولو لم تكن المنشأة تتوقع أن تستلم جميع التدفقات النقدية التعاقدية (مثال أن تكون بعض الأصول المالية مضمحلة ائتمانيًا عند الاعتراف الأولي). علاوة على ذلك، فإن حقيقة أن المنشأة تدخل في مشتقات لتعديل التدفقات النقدية للمحفظة لا يغير في حد ذاته نموذج أعمال المنشأة.
مثال ٣ لدى منشأة نموذج أعمال هدفه استحداث قروض للعملاء وبيع تلك القروض لاحقا إلى كيان للتوريق. يقوم كيان التوريق بإصدار أدوات إلى المستثمرين. تسيطر المنشأة المستحدثة على كيان التوريق وعليه فإنها تقوم بتجميعه. يقوم كيان التوريق بتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية من القروض ويمررها إلى مستثمريها. يفترض لأغراض هذا المثال أن القروض يستمر الاعتراف بها في قائمة المركز المالي المجمعة لأنه لا يتم استبعادها من الدفاتر من قبل كيان التوريق.	استحدثت المجموعة المجمعة القروض بهدف الاحتفاظ بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وبالرغم من ذلك، للمنشأة المستحدثة هدف تحقيق تدفقات نقدية من محفظة القروض ببيع القروض إلى كيان التوريق، لذا ولأغراض قوائمها المالية المستقلة لا تعتبر أنها تدير هذه المحفظة لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

مثال ٤

منشأة مالية تحتفظ بأصول مالية للوفاء بالاحتياجات من السيولة في تصور "حالة ضغط" (مثل الاندفاع لسحب الودائع من البنوك). المنشأة لا تتوقع بيع هذه الأصول إلا في مثل هذه التصورات.

تراقب المنشأة الجودة الائتمانية للأصول المالية وهدفها من إدارة الأصول المالية هو تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. تقوم المنشأة بتقييم أداء الأصول على أساس إيراد الفائدة المكتسب والخسائر الائتمانية المحققة.

وبالرغم من ذلك، المنشأة تراقب –أيضًا– القيمة العادلة للأصول المالية من منظور السيولة لضمان أن مبلغ النقد الذي يتم تحقيقه إذا احتاجت المنشأة إلى بيع الأصول في تصور حالة ضغط كافي للوفاء باحتياجات المنشأة من السيولة. تقوم المنشأة دوريا بمبيعات ليست كبيرة في القيمة لتوفير دليل على السيولة.

هدف نموذج أعمال المنشأة هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

التحليل لا يتغير حتى ولو أنه خلال تصور سابق لحالة ضغط كانت المنشأة تقوم بمبيعات كبيرة في القيمة للوفاء باحتياجاتها من السيولة. وبالمثل، فإن نشاط المبيعات المتكررة غير الكبيرة في القيمة لا يتعارض مع الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

في المقابل، إذا كانت المنشأة تحتفظ بأصول مالية للوفاء باحتياجاتها اليومية من مبيعات متكررة كبيرة في القيمة، فإن هدف نموذج أعمال المنشأة لا يكون الاحتفاظ بأصول مالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

وبالمثل، إذا كانت المنشأة مطالبة من قبل الجهة التنظيمية لها ببيع أصول مالية بشكل روتيني لتوفير دليل على أن الأصول تتمتع بدرجة سيوله مناسبة، وأن قيمة الأصول المباعة كبيرة، فإن نموذج أعمال المنشأة لا يكون الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. وسواء كان هناك طرف ثالث يفرض متطلبًا ببيع الأصول المالية، أو كان ذلك النشاط يخضع لاختيار المنشأة، فإن ذلك لا يُعد ذا صلة بالتحليل.

نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية

ب٤,١,٤أ– قد تحتفظ منشأة بأصول مالية ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. في هذا النوع من نموذج الأعمال، فإن كبار موظفي إدارة المنشأة اتخذوا قرارا بأن كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءًا لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال. وهناك أهداف عديدة قد تكون متفقة مع هذا النوع من نموذج الأعمال. على سبيل المثال، فإن هدف نموذج الأعمال قد يكون إدارة الاحتياجات اليومية من السيولة، للمحافظة على وضع عائد فائدة معين أو لمطابقة مدة الأصول المالية مع مدة الالتزامات التي تمولها تلك الأصول. ولتحقيق مثل هذا الهدف، فإن المنشأة تقوم بكل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية.

ب٤,١,٤ب– بالمقارنة مع نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، فإن نموذج الأعمال هذا ينطوي – عادة على تكرار وقيمة أكبر للمبيعات. وذلك لأن بيع الأصول المالية يُعد جزءًا لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال بدلاً من أن يكون – فقط – عرضيا بالنسبة له. وبالرغم من ذلك، ليس هناك حد لتكرار أو قيمة المبيعات التي يجب أن تحدث ضمن نموذج الأعمال هذا نظرًا لأن كلا من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءًا لا يتجزأ من تحقيق هدفه.

ب٤,١,٤ج– فيما يلي أمثلة على متى يمكن تحقيق هدف نموذج أعمال المنشأة من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. ولا تُعد هذه القائمة من الأمثلة شاملة. علاوة على ذلك، فإن الأمثلة ليس القصد منها بيان جميع العوامل التي قد تكون ذات صلة بتقييم نموذج أعمال المنشأة وليس القصد منها تحديد الأهمية النسبية للعوامل.

مثال	التحليل
مثال ٥ تتوقع المنشأة إنفاقا رأسماليًا في غضون سنوات قليلة. وتستثمر المنشأة ما لديها من نقد زائد في أصول مالية قصيرة وطويلة الأجل بحيث تستطيع تمويل الإنفاق عندما تنشأ الحاجة. والعديد من الأصول المالية يكون لها أعمار تعاقدية تتجاوز الفترة الاستثمارية المتوقعة للمنشأة. ستحتفظ المنشأة بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، يتم مكافأة المديرين المسئولين عن المحفظة بالاستناد إلى إجمالي العائد الذي تحققه المحفظة.	هدف نموذج الأعمال يتم تحقيقه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. ستتخذ المنشأة قرارات على أساس مستمر بشأن ما إذا كان تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو بيع الأصول المالية سيؤدي إلى تعظيم العائد على المحفظة إلى حين نشوء الحاجة للنقد المستثمر. في المقابل، افترض ان المنشأة تتوقع تدفقًا نقديًا في خمس سنوات لتمويل إنفاق رأسمالي وتستثمر النقد الزائد في أصول مالية قصيرة الأجل. عند استحقاق الاستثمار، تعيد المنشأة استثمار النقد فى أصول مالية جديدة قصيرة الأجل. تبقى المنشأة على هذه الاستراتيجية إلى حين الحاجة للأموال، وفي هذا الوقت تستخدم المنشأة المتحصلات من الأصول المالية التي بلغت موعد الاستحقاق لتمويل الإنفاق الرأسمالي –المبيعات فقط– التي تكون غير كبيرة في القيمة التي تحدث قبل الاستحقاق (ما لم تكن هناك زيادة في المخاطر الائتمانية). إن الهدف من نموذج الأعمال المقابل هذا هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.
مثال ٦ مؤسسة مالية تحتفظ بأصول مالية للوفاء باحتياجاتها اليومية من السيولة. تعمل المنشأة على تدنية تكاليف إدارة احتياجاتها من السيولة تلك ولذا هي تدبر –بشكل نشط– العائد على المحفظة. يتكون ذلك العائد من تحصيل الدفعات التعاقدية وكذلك المكاسب والخسائر من بيع الأصول المالية.	هدف نموذج الأعمال هو تعظيم العائد على المحفظة للوفاء بالاحتياجات اليومية من السيولة وتحقق المنشأة ذلك الهدف من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. وبعبارة أخرى، فإن كلاً من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءًا لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال.

مثال	التحليل
ونتيجة لذلك، فإن المنشأة تحتفظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وتبيع الأصول المالية لإعادة استثمارها في أصول مالية تحقق عائدًا أعلى أو لمطابقة أمد التزاماتها بشكل أفضل. في السابق، نتج عن هذه الاستراتيجية نشاط مبيعات متكررة وكانت مثل تلك المبيعات كبيرة في القيمة. من المتوقع استمرار هذا النشاط في المستقبل.	
مثال ٧ يحتفظ مؤمّن بأصول مالية لتمويل التزامات عقود التأمين. يستخدم المؤمن المتحصلات من الأصول المالية لتسوية التزامات عقود التأمين حال استحقاقها. ولضمان كفاية التدفقات النقدية التعاقدية من الأصول المالية لتسوية تلك الالتزامات، فإن المؤمن يباشر نشاط شراء وبيع كبير على أساس منتظم لإعادة موازنة محفظته من الأصول وللوفاء باحتياجات التدفقات النقدية حال نشوئها.	الهدف من نموذج الأعمال هو تمويل التزامات عقود التأمين. لتحقيق هذا الهدف، فإن المنشأة تحصل التدفقات النقدية التعاقدية حال استحقاقها وتبيع الأصول المالية لتبقي على الوضع المرغوب لمحفظة الأصول. وعليه فإن كلا من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية يُعد جزءًا لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال.

نماذج أعمال أخرى

ب ٥,١,٤ – يتم قياس الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا لم يكن يحتفظ بها ضمن نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية (ولكن راجع أيضًا الفقرة "٥,٧,٥"). إن نموذج الأعمال الذي ينتج عنه القياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر هو النموذج الذي تدير فيه المنشأة الأصول المالية بهدف تحقيق تدفقات نقدية من خلال بيع الأصول. تتخذ المنشأة القرارات بالاستناد إلى القيم العادلة للأصول وتدير الأصول لتحقيق تلك القيم العادلة. في هذه الحالة، فإن هدف المنشأة ينتج عنه – عادة – شراء وبيع نشط. وحتى لو كانت المنشأة ستحصل التدفقات النقدية

التعاقدية أثناء احتفاظها بالأصول المالية، فإن هدف مثل نموذج الأعمال هذا لا يتم تحقيقه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. وهذا نظرًا لأن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية لا يُعد جزءًا لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الأعمال، ولكنه عرضي بالنسبة له.

ب ٦,١,٤ – المحفظة من الأصول المالية التي تتم أدارتها وتقييم أدائها على أساس القيمة العادلة (كما هو موضح في الفقرة "٢,٢,٤(ب)") ليس محتفظًا بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وليس محتفظا بها لكل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. تركز المنشأة في الأساس على معلومات القيمة العادلة وتستخدم تلك المعلومات لتقييم أداء الأصول ولاتخاذ القرارات. بالإضافة إلى ذلك، فإن المحفظة من الأصول المالية التي تستوفي تعريف محتفظ بها للمتاجرة لا تُعد محتفظًا بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو محتفظًا بها لكل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. في حالة مثل هذه المحافظ، فإن تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية يكون عرضيًا –فقط– بالنسبة لتحقيق هدف نموذج الأعمال. وبناء على ذلك، فإن مثل هذه المحافظ من الأصول يجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

التدفقات النقدية التعاقدية التي هي – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم

ب ٧,١,٤ – تتطلب الفقرة "١,١,٤(ب)" من المنشأة تبويب أصل مالي على أساس خصائص تدفقاته النقدية التعاقدية إذا كان الأصل المالي يحتفظ به ضمن نموذج أعمال هدفه الاحتفاظ بالأصول لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية أو ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال كل من تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية، ما لم تنطبق الفقرة "٥,١,٤". وللقيام بذلك، فإن الشرط الوارد في الفقرتين "٢,١,٤(ب)" و"٢,١,٤أ(ب)" يتطلب من المنشأة تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية للأصل هي – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

ب ٧,١,٤ أ – التدفقات النقدية التعاقدية التي هي – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم تتفق مع ترتيب إقراض أساسى، وفي ترتيب إقراض أساسى، فإن الفائدة تكون مقابل القيمة الزمنية للنقود (راجع الفقرات من

"ب٩,١,٤أ" إلي "ب٩,١,٤هـ") ومقابل المخاطر الائتمانية هما – عادة – أكثر عناصر الفائدة أهمية. وبالرغم من ذلك، في مثل هذا الترتيب، فإن الفائدة قد تتضمن أيضًا مقابل مخاطر إقراض أساسية أخرى (على سبيل المثال، مخاطر السيولة) والتكاليف (على سبيل المثال التكاليف الإدارية) المرتبطة بالاحتفاظ بالأصول المالية لفترة معينة من الزمن. بالإضافة إلى ذلك، قد تتضمن الفائدة – أيضًا– هامش ربح متفق مع ترتيب الإقراض الأساسى. وفي الظروف الاقتصادية غير العادية، فإن الفائدة يمكن أن تكون سالبة إذا كان حامل الأصل المالي، على سبيل المثال، يدفع إما صراحة أو ضمنيا مقابل إيداع أمواله لفترة معينة من الوقت (وكانت الأتعاب تتجاوز المقابل الذي يتسلمه حامل الأصل المالي مقابل القيمة الزمنية للنقود، والمخاطر الائتمانية ومخاطر وتكاليف الإقراض الأساسي الأخرى). وبالرغم من ذلك، فإن الشروط التعاقدية التي تحدث خطر التعرض للمخاطر أو التقلبات في التدفقات النقدية التعاقدية غير المتعلقة بترتيب إقراض أساسى، مثل خطر التعرض للتغيرات في أسعار الأسهم أو أسعار السلع، لا ينشأ عنها تدفقات نقدية تعاقدية تعد – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ويمكن أن يكون أصل مالي تم استحداثه أو شراؤه ترتيب إقراض أساسى بغض النظر عما إذا كان قرضا في شكله القانوني.

ب ٧,١,٤ ب – وفقا للفقرة "٣,١,٤(أ)"، فإن المبلغ الأصلي هو القيمة العادلة للأصل المالي عند الاعتراف الأولي. وبالرغم من ذلك، فإن ذلك المبلغ الأصلي قد يتغير على مدى عمر الأصل المالي (على سبيل المثال، إذا كان هناك دفعات سداد من أصل المبلغ).

ب ٨,١,٤ – يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم للعملة المُقوم بها الأصل المالي.

ب ٩,١,٤ – الرفع المالي هي خاصية التدفق النقدي التعاقدي لبعض الأصول المالية. يزيد الرفع المالي من تقلب التدفقات النقدية التعاقدية ونتيجة لذلك لا يكون لديها الخصائص الاقتصادية للفائدة. يُعد الخيار القائم بذاته والعقود الآجلة وعقود المبادلات أمثلة للأصول المالية التي تنطوي على مثل هذا الرفع المالي. وعليه، فإن مثل هذه العقود لا تستوفي الشرط الوارد في الفقرتين "٢,١,٤(ب)" و"٢,١,٤أ(ب)" ولا يمكن قياسها – لاحقًا – بالتكلفة المستهلكة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

مقابل القيمة الزمنية للنقود

ب٤,١,٩أ– القيمة الزمنية للنقود هي عنصر الفائدة الذي يقدم عوضا مقابل – فقط – مرور الوقت. أي أن عنصر القيمة الزمنية للنقود لا يقدم عوضا مقابل المخاطر أو التكاليف الأخرى المرتبطة بالاحتفاظ بالأصل المالي. ولتقييم ما إذا كان العنصر يقدم عوضا مقابل – فقط – مرور الوقت، فإن المنشأة تستخدم الاجتهاد وتأخذ في الحسبان العوامل ذات الصلة مثل العملة المُقوم بها الأصل المالي والفترة التي يتم تحديد معدل الفائدة لها.

ب٤,١,٩ب– وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات، قد يتم تعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود. وتكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال، إذا كان يتم إعادة تخصيص معدل الفائدة للأصل المالي دوريا ولكن تكرار إعادة التخصيص هذا لا يطابق فترة معدل الفائدة (على سبيل المثال، إعادة تخصيص معدل كل شهر إلى معدل سنة واحدة) أو إذا كان معدل الفائدة لأصل مالي يتم إعادة تخصيصه دوريا إلى متوسط معدلات فائدة معينة قصيرة وطويلة الأجل. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة تقييم التعديل لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية تمثل – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وفي بعض الحالات، فإن المنشأة قد يكون باستطاعتها القيام بذلك التحديد عن طريق إجراء تقييم نوعي لعنصر القيمة الزمنية للنقود في حين، في حالات أخرى، قد يكون من الضروري إجراء تقييم كمي.

ب٤,١,٩ج– عند تقييم عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل، يكون الهدف هو تحديد كيف يمكن أن تختلف التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) عن التدفقات النقدية (غير المخصومة) التي تنشأ إذا لم يتم تعديل عنصر القيمة الزمنية للنقود (التدفقات النقدية القياسية). على سبيل المثال، إذا كان الأصل المالي محل التقييم يتضمن معدل فائدة متغير يتم إعادة تخصيصه كل شهر إلى معدل فائدة سنة واحدة، فإن المنشأة تقارن ذلك الأصل المالي بأداة مالية لها شروط تعاقدية مماثلة ومخاطر ائتمانية مماثلة باستثناء أن معدل الفائدة المتغير يتم إعادة تخصيصه – شهريا – إلى معدل فائدة شهر واحد. وإذا كان من الممكن أن ينتج عن عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل تدفقات نقدية تعاقدية (غير مخصومة) تختلف – بشكل كبير – عن التدفقات النقدية (غير المخصومة) القياسية، فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين من "٤,١,٢(ب)" إلى "٤,١,٢أ(ب)". وللقيام

بذلك التحديد، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان أثر عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل في كل فترة تقرير، وبشكل مجمع على مدار فترة عمر الأداة المالية. ولا يُعد سبب تخصيص معدل الفائدة على هذا النحو ذا صلة بالتحليل. وإذا اتضح، بقليل من التحليل أو بدونه، ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) من الأصل المالي محل التقييم يمكن (أو لا يمكن) أن تكون مختلفة – بشكل كبير – عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة)، فإنه لا يلزم المنشأة إجراء تقييم مفصل.

ب٤,١,٩د– عند تقييم عنصر القيمة الزمنية للنقود المعدل، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان العوامل التي يمكن أن تؤثر في التدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تقوم بتقييم سند له أجل خمس سنوات وكان يتم إعادة تخصيص معدل الفائدة المتغير كل ستة أشهر إلى معدل خمس سنوات، فإن المنشأة لا تستطيع أن تخلص إلى أن التدفقات النقدية التعاقدية هي – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم لمجرد أن منحنى معدل الفائدة في وقت التقييم يكون هو المنحنى الذي لا يكون فيه الفرق بين معدل فائدة خمس سنوات ومعدل فائدة ستة أشهر كبيرا. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة –أيضًا– الأخذ في الحسبان ما إذا كانت العلاقة بين معدل فائدة خمس سنوات ومعدل فائدة ستة أشهر يمكن أن تتغير على مدار فترة عمر الأداة بحيث تختلف التدفقات النقدية (غير المخصومة) التعاقدية على مدار فترة عمر الأداة – بشكل كبير– عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة). وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان – فقط – التصورات الممكنة – بشكل معقول – بدلاً من كل تصور ممكن. وإذا خلصت المنشأة إلى أن التدفقات النقدية التعاقدية (غير المخصومة) قد تكون مختلفة – بشكل كبير– عن التدفقات النقدية القياسية (غير المخصومة)، فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين "٤,١,٢ (ب)" و"٤,١,٢ أ (ب)" ولذلك لا يمكن قياسه بالتكلفة المستهلكة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

ب٤,١,٩هـ– تحدد الحكومة أو السلطة التنظيمية في بعض البلاد معدلات الفائدة. على سبيل المثال، فإن تنظيم الحكومة لمعدلات الفائدة قد يكون جزءًا من سياسة واسعة للاقتصاد الكلي أو قد يكون تم إقرارها لتشجيع المنشآت على الاستثمار في قطاع معين من الاقتصاد. وفي بعض هذه الحالات، لا يكون هدف عنصر القيمة الزمنية

للنقود – فقط – تقديم عوض مقابل مرور الوقت. ومع ذلك، وبالرغم من الفقرات من "ب٩,١,٤أ" إلى "ب٩,١,٤د"، يجب أن ينظر إلى معدل الفائدة المنظم على أنه يمثل عنصر القيمة الزمنية للنقود لغرض تطبيق الشرط الوارد في الفقرتين من "٢,١,٤(ب)" إلى "٢,١,٤أ(ب)" إذا كان معدل الفائدة المنظم ذلك يقدم عوضا يتفق – بشكل عام – مع مرور الوقت ولا يحدث تعرضا للمخاطر أو التقلبات في التدفقات النقدية التعاقدية التي تكون غير متفقة مع ترتيب إقراض أساسي.

الشروط التعاقدية التي تغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية

ب١٠,١,٤ – إذا كان الأصل المالي يتضمن شرطا تعاقديا قد يغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية (على سبيل المثال، إذا كان الأصل يمكن دفعه مقدما قبل الاستحقاق أو كان بالإمكان تمديد أجله)، فيجب على المنشأة تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية التي يمكن أن تنشأ على مدار فترة عمر الأداة يسبب ذلك الأجل التعاقدي هي – فقط – دفعات من المبلغ والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وللقيام بذلك التحديد، يجب على المنشأة تقييم التدفقات النقدية التعاقدية التي قد تنشأ قبل وبعد التغير في التدفقات النقدية التعاقدية. وقد يلزم المنشأة –أيضًا– تقييم طبيعة أي حدث محتمل (أي المحرك) الذي يمكن أن يغير توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية التعاقدية. وفي حين أن طبيعة الحدث المحتمل– في حد ذاتها – ليست عاملاً حاسمًا في تقييم ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة، إلا أنها يمكن أن تكون مؤشرًا. على سبيل المثال، قارن أداة مالية لها معدل فائدة تمت إعادة تخصيصه إلى معدل أعلى إذا لم يسدد المدين عددًا معينًا من الدفعات لأداة مالية لها معدل فائدة تم إعادة تخصيصه إلى معدل أعلى إذا وصل الرقم القياسي لحقوق ملكية محددة إلى مستوى معين. الأكثر احتمالاً في الحالة الأولى هو أن التدفقات النقدية التعاقدية على مدار عمر الأداة ستكون – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بسبب العلاقة بين الدفعات غير المسددة والزيادة في المخاطر الائتمانية (راجع أيضًا الفقرة "ب١٨,١,٤").

ب٤,١,١١ – فيما يلي أمثلة للشروط التعاقدية التي ينتج عنها تدفقات نقدية تعاقدية تكون – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم:

(أ) معدل فائدة متغير يتكون من مقابل القيمة الزمنية للنقود، والمخاطر الائتمانية المرتبطة بالمبلغ الأصلي القائم خلال فترة معينة (يمكن تحديد مقابل المخاطر الائتمانية عند الاعتراف الأولي فقط وعليه يمكن أن يكون ثابتا) ومخاطر وتكاليف الإقراض الأساسية الأخرى، إضافة إلى هامش ربح.

(ب) شرط تعاقدي يسمح للمصدر (أي المدين) بأن يسدد أداة دين مقدما أو يسمح لحاملها (أي الدائن) بإعادة أداة الدين إلى المصدر قبل الاستحقاق ويعبر المبلغ المدفوع مقدمًا إلى حد كبير ما يقارب المبالغ غير المدفوعة من أصل المبلغ والفائدة على أصل المبلغ القائم، الذي قد يشمل تعويضًا معقولاً مقابل الإنهاء المبكر للعقد.

(ج) شرط تعاقدي يسمح للمصدر أو حامل الأداة بتمديد الأجل التعاقدي لأداة دين (أي خيار تمديد) وينتج عن شروط خيار التمديد تدفقات نقدية تعاقدية خلال فترة التمديد تكون –فقط– دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، الذي قد يتضمن تعويضًا إضافيًا معقولاً مقابل تمديد العقد.

ب٤,١,١٢ – بالرغم من الفقرة "ب٤,١,١٠"، فإن الأصل المالي الذي خلاف ذلك يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين "٤,١,٢(ب)" و"٤,١,٢أ(ب)" ولكنه لا يستوفي الشرط – فقط – نتيجة شرط تعاقدي يسمح للمصدر (أو يتطلب منه) دفع أداة دين مقدما أو يسمح لحامل الأداة (أو يتطلب منه) إعادة أداة الدين إلى المصدر قبل أن يكون الاستحقاق مؤهلا للقياس بالتكلفة المستهلكة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر (وهو ما يخضع لاستيفاء الشرط الوارد في الفقرة "٤,١,٢(أ)" أو الشرط الوارد في الفقرة "٤,١,٢أ(أ)") إذا:

(أ) كانت المنشأة قد قامت باقتناء أو استحداث الأصل المالي بعلاوة أو خصم على المبلغ الاسمي التعاقدي.

(ب) كان مبلغ الدفعة المدفوعة مقدما يمثل ما يقارب المبلغ الاسمي التعاقدي والفائدة التعاقدية (لكن غير المدفوعة) المستحقة، الذي قد يتضمن تعويضًا معقولا مقابل الإنهاء المبكر للعقد.

(ج) كانت القيمة العادلة لميزة الدفع مقدما عند قيام المنشأة بالاعتراف الأولي للأصل المالي ليست كبيرة.

ب١٢,١,٤أ- لأغراض تطبيق الفقرات "ب١١,١,٤(ب)" و"ب١٢,١,٤(ب)"، بغض النظر عن الحدث أو الظرف الذي يسبب الإنهاء المبكر للعقد، يمكن لطرف سداد أو استلام تعويض معقول عن هذا الإنهاء المبكر. على سبيل المثال، يمكن لطرف أن يسدد أو يستلم تعويض معقول عندما يختار الإنهاء المبكر للعقد (أو بخلاف ذلك يتسبب في وقوع الإنهاء المبكر).

ب١٣,١,٤ – توضح الأمثلة التالية التدفقات النقدية التعاقدية التي تُعد – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ولا تُعد قائمة الأمثلة هذه شاملة.

أداة	التحليل
الأداة (أ) الأداة (أ) هي سند له تاريخ استحقاق معلن، ويتم ربط الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بمؤشر تضخم العملة التي تم بها إصدار الأداة. الربط بالتضخم لم يتم رفعه ماليًا والمبلغ الأصلي محمي.	التدفقات النقدية التعاقدية هي –فقط – الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وربط الدفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم بمستوى مؤشر تضخم غير مرفوع ماليًا يعيد تخصيص القيمة الزمنية للنقود إلى المستوى الحالي. وبعبارة أخرى، فإن معدل الفائدة على الأدوات يعكس الفائدة "الحقيقية". وعليه، تُعد مبالغ الفائدة عوضًا مقابل القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي القائم. وبالرغم من ذلك، إذا كان قد تم ربط دفعات الفائدة بمؤشر متغير آخر مثل أداء المدين (مثلا صافي دخل المدين) أو بمؤشر حقوق ملكية، فإن التدفقات النقدية التعاقدية لا تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (ما لم ينتج عن الربط بنتائج أداء المدين تعديل يعوض –فقط – حامل الأداة مقابل التغيرات في المخاطر الائتمانية للأداة، بحيث تكون التدفقات النقدية التعاقدية هي –فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة). وذلك لأن التدفقات النقدية التعاقدية تعكس عائدا لا يتفق مع ترتيب إقراض أساسي (راجع الفقرة "ب٧,١,٤أ").

أداة	التحليل
الأداة (ب) الأداة (ب) هي أداة بمعدل فائدة متغير لها تاريخ سداد محدد وتسمح شروطها للمقترض باختيار معدل الفائدة السوقي على أساس مستمر. على سبيل المثال، يستطيع المقترض، في كل تاريخ لإعادة تخصيص معدل الفائدة، اختيار دفع معدل الفائدة لثلاثة أشهر، المستخدم في الإقراض بين بنوك لندن لأجل مدته ثلاثة أشهر أو معدل الفائدة لشهر واحد المستخدم في الإقراض بين بنوك لندن لأجل مدته شهر واحد.	التدفقات النقدية التعاقدية هي – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم طالما أن الفائدة المدفوعة على مدى عمر الأداة تعكس عوضا مقابل القيمة الزمنية للنقود والمخاطر الائتمانية المرتبطة بالأداة ومقابل مخاطر تكاليف الإقراض الأساسي الأخرى، إضافة إلى هامش ربح (راجع الفقرة "٧,١,٤أ"). ولا تؤدي حقيقة أن معدل الفائدة المستخدم في الإقراض بين بنوك لندن تتم إعادة تخصيصه خلال فترة عمر الأداة إلى عدم تأهيل الأداة. وبالرغم من ذلك، إذا كان باستطاعة المقترض اختيار دفع معدل فائدة لشهر واحد تتم إعادة تخصيصه كل ثلاثة أشهر، فإن معدل الفائدة تتم إعادة تخصيصه بتكرار لا يطابق فترة معدل الفائدة. وتبعا لذلك، فإن عنصر القيمة الزمنية للنقود يتم تعديله. وبالمثل، فإذا كان للأداة معدل فائدة تعاقدي يستند إلى أجل يمكن أن يتجاوز الفترة المتبقية من عمر الأداة (على سبيل المثال، إذا كانت أداة بأجل استحقاق خمس سنوات تدفع معدلاً متغيرًا يتم إعادة تخصيصه دوريا ولكنه يعكس – دائما – أجل استحقاق خمس سنوات)، فإن عنصر القيمة الزمنية للنقود يتم تعديله. وذلك لأن الفائدة واجبة السداد في كل فترة تكون غير مربوطة بفترة الفائدة. في مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة تقييم التدفقات النقدية التعاقدية – نوعيا وكميا – مقابل تلك التي على أداة من جميع النواحي، باستثناء أن معدل الفائدة يطابق فترة لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية هي – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. (ولكن راجع الفقرة "ب٩,١,٤هـ" للإرشادات بشأن معدلات الفائدة المنظمة). على سبيل المثال، عند تقييم

أداة	التحليل
	سند بأجل خمس سنوات يدفع معدل فائـدة متغيـر تـتم إعادة تخصيصه كل ستة أشهر ولكنه يعكس – دائما – أجل استحقاق خمس سنوات، فإن المنـشأة تأخـذ فـي الحسبان التدفقات النقدية التعاقدية على أداة تـتم إعـادة تخصيصها كل ستة أشهر إلى معدل فائدة لستة أشـهر ولكنها بخلاف ذلك مماثلة. وينطبق نفس التحليـل إذا كـان المقتـرض يـستطيع الاختيار ما بين معدلات فائدة متنوعة معلن عنهـا مـن قبل المقرض (مثلا يستطيع المقترض الاختيار ما بـين معدل الفائدة المتغير لشهر واحد المعلن عنه مـن قبـل المقرض ومعدل الفائدة المتغير لثلاثة أشهر المعلن عنه من قبل المقرض).
الأداة (ج) الأداة (ج) هي سند له تاريخ استحقاق معلـن وتدفع معدل فائدة سوقي متغير. ومعدل الفائدة المتغير ذلك له حد أقصى.	التدفقات النقدية التعاقدية لكل من: (أ) الأداة التي لديها معدل فائدة ثابت. (ب) الأداة التي لديها معدل فائدة متغير. تمثل دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصـلي القائم طالما أن الفائدة تعكس مقابل القيمة الزمنيـة للنقـود ومقابل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالأداة خلال أجل الأداة ومقابل مخاطر وتكاليف الإقراض الأساسية الأخرى، إضافة إلى هامش ربح. (راجع الفقرة "ب٤,١,٧أ"). وتبعا لذلك، فإن الأداة التي تمثل مزيج من (أ) و(ب) (مثل سند بمعدل فائدة له حد اقصى) يمكن أن يكون لها تـدفقات نقدية تُعد – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة علـى المبلغ الأصلي القائم. إن مثل هذا الشرط التعاقدي قد يقلـص من تغير التدفق النقدي من خلال تخصيص حد لمعدل الفائدة المتغير (على سبيل المثال، حد أقصى أو حد أدنـى لمعـدل الفائدة) أو قد يزيد من تغير التدفق النقدي نظرًا لأن المعدل الثابت يصبح متغيرًا.

أداة	التحليل
الأداة (د) الأداة (د) هي قرض مع حق الرجوع الكامل ومُؤمّن بضمان.	حقيقة أن القرض مع حق الرجوع الكامل مؤمَّن بضمان لا تؤثر – في حد ذاتها – في تحليل ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية هي – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.
الأداة (هـ) تم إصدار الأداة (هـ) من قبل بنك يخضع لرقابة إشرافية ولها تاريخ استحقاق معلن. تدفع الأداة معدل فائدة ثابت وجميع التدفقات النقدية التعاقدية ليست اختيارية. وبالرغم من ذلك، يخضع المصدر لتشريع يسمح أو يتطلب من سلطة رقابية أن تفرض خسائر على حملة أدوات معينة، بما في ذلك الأداة (هـ) في حالات معينة. على سبيل المثال، فإن للسلطة الرقابية صلاحية تخفيض المبلغ الاسمي للأداة (هـ) أو تحويلها إلى عدد ثابت من الأسهم المعتادة للمصدر إذا ما قررت السلطة الرقابية أن المصدر لديه صعوبات مالية شديدة، وأنه بحاجة إلى رأس مال نظامي إضافي أو قررت أنه "مخالف".	يحلل حامل الأداة الشروط التعاقدية للأداة المالية لتحديد ما إذا كان ينشأ عنها تدفقات نقدية تُعد – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم وبالتالي فهي تتفق مع ترتيب إقراض أساسي. لن يأخذ هذا التحليل في الحسبان المدفوعات التي تنشأ – فقط – نتيجة لصلاحية السلطة الرقابية فرض خسائر على حامل الأداة (هـ) وذلك لأن تلك الصلاحية والدفعات الناتجة ليست شروطا تعاقدية للأداة المالية. في المقابل، فإن التدفقات النقدية التعاقدية لن تكون – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كانت الشروط التعاقدية للأداة المالية تسمح للمصدر أو لمنشأة أخرى أو تتطلب منه أو منها فرض خسائر على حامل الأداة (مثلا تخفيض المبلغ الاسمي أو تحويل الأداة إلى عدد ثابت من الأسهم المعتادة للمصدر) طالما أن تلك الشروط التعاقدية حقيقية، حتى ولو كان ترجيح فرض مثل هذه الخسائر بعيدًا.

ب١٤,١,٤ – توضح الأمثلة التالية التدفقات النقدية التعاقدية التي هي ليست – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وقائمة الأمثلة هذه ليست شاملة.

أداة	التحليل
الأداة (و) الأداة (و) هي سند قابل للتحويل إلى عدد ثابت من أدوات حقوق ملكية المصدر.	يحلل حامل الأداة السند القابل للتحويل في مجمله. التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم لأنها تعكس عائدا لا يتفق مع ترتيب إقراض أساسي (راجع الفقرة "ب٧,١,٤أ")، أي أن العائد مربوط بقيمة حقوق ملكية المصدر.
الأداة (ز) الأداة (ز) هي قرض بدفع معدل فائدة عكسي حر (أي أن معدل الفائدة له علاقة عكسية بمعدلات الفائدة في السوق).	التدفقات النقدية التعاقدية ليست – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. لا تُعد مبالغ الفائدة عوضًا مقابل القيمة الزمنية (السوق) للنقود على المبلغ الأصلي القائم.
الأداة (ح) الأداة (ح) هي أداة ليس لها تاريخ استحقاق ولكن يمكن للمصدر استدعاء الأداة في أي وقت من الأوقات ودفع المبلغ الاسمي لحامل الأداة زائدا الفائدة المستحقة الواجبة. الأداة (ح) تدفع معدل فائدة السوق ولكن دفع الفائدة لا يمكن أن يتم ما لم يكن المصدر قادرًا على البقاء مُوسرًا – مباشرة – بعد الدفع. لا تستحق فائدة إضافية على الفائدة المؤجلة.	التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وذلك لأن المصدر قد يكون مطالبًا بتأجيل دفعات الفائدة ولا تستحق فائدة إضافية على مبالغ الفائدة الإضافية تلك. ونتيجة لذلك، فإن مبالغ الفائدة لا تُعد عوضًا مقابل القيمة الزمنية للنقود على المبلغ الأصلي القائم. وإذا استحقت فائدة على المبالغ المؤجلة، فإن التدفقات النقدية التعاقدية يمكن أن تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. إن حقيقة أن الأداة (ح) هي أداة ليس لها تاريخ استحقاق لا تعني – في حد ذاتها – أن التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. في الواقع،

أداة	التحليل
	للأداة التي ليس لها تاريخ استحقاق خيارات تمديد مستمرة (متعددة). ومثل هذه الخيارات قد ينتج عنها تدفقات نقدية تعاقدية تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كانت دفعات الفائدة إلزامية ويجب دفعها بشكل دائم. كما وأن حقيقة أن الأداة (ح) قابلة للاستدعاء لا يعني أن التدفقات النقدية التعاقدية ليست دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم ما لم تكن قابلة للاستدعاء بمبلغ لا يمثل ما يقارب دفع المبلغ الأصلي والفائدة على ذلك المبلغ الأصلي القائم. وحتى لو كان المبلغ القابل للاستدعاء يتضمن مبلغا يعوض – بشكل معقول – حامل الأداة مقابل الإنهاء المبكر للأداة، فإن التدفقات النقدية التعاقدية يمكن أن تكون دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (راجع أيضًا الفقرة "ب١٢,١,٤").

ب١٥,١,٤– في بعض الحالات، قد يكون لأصل مالي تدفقات نقدية تعاقدية توصف بأنها المبلغ الأصلي والفائدة ولكن تلك التدفقات النقدية لا تمثل دفع المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم كما هو موضح في الفقرات "٢,١,٤(ب)"، و"٢,١,٤أ(ب)" و"٣,١,٤" من هذا المعيار.

ب١٦,١,٤– قد يكون هذا هو الحال إذا كان الأصل المالي يمثل استثمارا في أصول معينة أو تدفقات نقدية وعليه فإن التدفقات النقدية التعاقدية لا تكون – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. على سبيل المثال، إذا كانت الشروط التعاقدية تنص على زيادة التدفقات النقدية من الأصل المالي كلما زاد عدد السيارات التي تستخدم طريقا معينا برسوم مرور، فإن تلك التدفقات النقدية التعاقدية لا تتفق مع ترتيب إقراض أساسي. ونتيجة لذلك، فإن الأداة لا تستوفي الشرط الوارد في الفقرتين "٢,١,٤(ب)" و"٢,١,٤أ(ب)". ويمكن أن يكون هذا هو الحال عندما تقتصر مطالبة الدائن على أصول محددة من أصول المدين أو على التدفقات النقدية من أصول محددة (على سبيل المثال، أصل مالي "بدون حق الرجوع").

ب٤,١,١٧ – وبالرغم من ذلك، لا تمنع بالضرورة حقيقة أن الأصل المالي بدون حق الرجوع – في حد ذاتها – أن يكون الأصل المالي مستوفيا للشرط الوارد في الفقرتين "٤,١,٢(ب)" و"٤,١,٢أ(ب)". وفي مثل تلك الحالات، فإن الدائن يكون مطالبًا بإجراء تقييم (تفحص) للأصول الضمنية محل العقد أو التدفقات النقدية لتحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي يتم تبويبها على أنها دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. وإذا كانت شروط الأصل المالي تؤدي إلى نشوء أي تدفقات نقدية أخرى أو تحد من التدفقات النقدية بطريقة لا تتفق مع الدفعات التي تمثل المبلغ الأصلي والفائدة، فإن الأصل المالي لا يستوفي الشرط الوارد في الفقرتين "٤,١,٢(ب)" و"٤,١,٢أ(ب)". وسواء كانت الأصول الضمنية محل العقد تمثل أصول مالية أو أصول غير مالية فإن ذلك لا يؤثر – في حد ذاته – على هذا التقييم.

ب٤,١,١٨ – لا تؤثر خاصية التدفق النقدي التعاقدي على تبويب الأصل المالي عندما يمكن أن يكون لها – فقط – أثر طفيف على التدفقات النقدية التعاقدية للأصل المالي. وللقيام بهذا التحديد، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان الأثر المحتمل لخاصية التدفق النقدي التعاقدي في كل فترة تقرير، وبشكل مجمع، على مدى فترة عمر الأداة المالية. بالإضافة إلى ذلك، عندما يمكن أن يكون لخاصية التدفق النقدي التعاقدي أثر أكبر من طفيف على التدفقات النقدية التعاقدية (سواء في فترة تقرير واحدة أو بشكل مجمع) ولكن خاصية التدفق النقدي تلك ليست حقيقية، فإنها لا تؤثر على تبويب الأصل المالي. وتكون خاصية التدفق النقدي غير حقيقية إذا كانت تؤثر على التدفقات النقدية التعاقدية للأداة فقط عند حدوث حدث نادر جدا، وغير عادي إلى حد كبير ومن غير المحتمل حدوثه.

ب٤,١,١٩ – في كل معاملة إقراض تقريبًا يتم ترتيب أولوية أداة الدائن بالنسبة إلى أدوات الدائنين الآخرين للمدين. إن الأداة التي تكون تالية في الأولوية بالنسبة للأدوات الأخرى قد يكون لها تدفقات نقدية تعاقدية تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم إذا كان عدم الدفع من قبل المدين يُعد خرقا للعقد وكان لحامل الأداة حقا تعاقديا في المبالغ غير المدفوعة من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم حتى في حالة إفلاس المدين. على سبيل المثال، فإن المبلغ

مستحق التحصيل من المدينين التجاريين، والذي يصنف بموجبه الدائن على أنه دائن عام، يحق له دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم. ويكون هذا هو الحال حتى عندما يصدر المدين قروضًا بضمان، وهو ما يمنح حامل الدين ذلك، في حالة الإفلاس، الأولوية على مطالبات الدائن العام فيما يتعلق بالضمان ولكنه لا يؤثر على الحق التعاقدي للدائن العام في المبلغ الأصلي غير المدفوع والمبالغ الأخرى واجبة السداد.

الأدوات المرتبطة تعاقديًا

ب٤,١,٢٠ – في بعض أنواع المعاملات، قد يحدد المصدر أولوية الدفعات لحملة الأصول المالية باستخدام أدوات متعددة مرتبطة تعاقديا تُحدِث تركزات للمخاطر الائتمانية (شرائح). ولكل شريحة ترتيب بحسب توالي الاستحقاق والذي يحدد الترتيب الذي يتم به تخصيص أي تدفقات نقدية متولدة من قبل المصدر إلى الشريحة. وفي هذه الحالات، يكون لحملة الشريحة الحق في دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم – فقط – إذا كان المصدر قام بتوليد تدفقات نقدية كافية للوفاء بالشرائح الأعلى مرتبة.

ب٤,١,٢١ – في مثل هذه المعاملات، يكون للشريحة خصائص تدفق نقدي تُعد دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم فقط إذا:

(أ) كانت الشروط التعاقدية للشريحة التي يتم تقييمها لأغراض التبويب (دون النظر في مجموعة من الأدوات المالية المرتبطة) تؤدي إلى نشوء تدفقات نقدية – فقط – من دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (على سبيل المثال، معدل الفائدة على الشريحة غير مربوط برقم قياسي لسلعة).

(ب) كان لمجموعة الأدوات المالية المرتبطة خصائص التدفق النقدي المبينة في الفقرتين "ب٤,١,٢٣" و"ب٤. ٢٤,١".

و(ج) كان خطر التعرض للمخاطر الائتمانية في مجموعة الأدوات المالية المرتبطة والمتأصلة في الشريحة مساويًا أو أقل من خطر التعرض للمخاطر الائتمانية لمجموعة الأدوات المالية المرتبطة (على سبيل المثال، إذا كان التبويب الائتماني للشريحة التي يتم تقييمها لأغراض التبويب مساويًا أو أعلى من التبويب الائتماني الذي ينطبق على شريحة واحدة مولت مجموعة الأدوات المالية المرتبطة).

ب٤,١,٢٢ – يجب على المنشأة إجراء الفحص اللازم لتحديد مجموعة الأدوات المرتبطة التي تنشيء (بدلاً من تمرير) التدفقات النقدية. وتكون هذه هي مجموعةالأدوات المالية المرتبطة.

ب٤,١,٢٣ – يجب أن تتضمن مجموعة الأدوات المالية المرتبطة واحدة أو أكثر من الأدوات التي يكون لها تدفقات نقدية تعاقدية تُعد – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم.

ب٤,١,٢٤ – يجب أن تتضمن مجموعة الأدوات المالية المرتبطة – أيضًا – أدوات:

(أ) تقلص من تقلب التدفق النقدي للأدوات الواردة في الفقرة "ب٤,١,٢٣"، وعندما تُضم إلى الأدوات الواردة في الفقرة "ب٤,١,٢٣"، ينتج عنها تدفقات نقدية تُعد – فقط – دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم (على سبيل المثال، حد أعلى أو حد أدنى لمعدل الفائدة أو عقد يقلص من المخاطر الائتمانية على بعض أو على جميع الأدوات الواردة في الفقرة "ب٤,١,٢٣").

أو(ب) تضبط التدفقات النقدية للشرائح مع التدفقات النقدية لمجموعة الأدوات المرتبطة الواردة في الفقرة "ب٤,١,٢٣" لمعالجة الفروق في وفقط في:

(١) ما إذا كان معدل الفائدة ثابتًا أم متغيرًا.

أو (٢) العملة التي يتم بها تقييم التدفقات النقدية، بما فـــي ذلـــك التـــضخم في تلك العملة).

أو (٣) توقيت التدفقات النقدية.

ب٤,١,٢٥ – إذا كانت أية أداة في المجموعة لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرة "ب٤,١,٢٣" أو الفقرة "ب٤,١,٢٤"، فإن الشرط الوارد في الفقرة "ب٤,١,٢١(ب)" لا يكون مستوفى. وللقيام بهذا التقييم، فإنه ليس ضروريا القيام بتحليل تفصيلي لكل أداة في التجمع على حدى. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة استخدام الاجتهاد والقيام بتحليل كاف لتحديد ما إذا كانت الأدوات في التجمع تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين من "ب٤,١,٢٣" إلى "ب٤,١,٢٤". (راجع أيضًا الفقرة "ب٤,١,١٨" للإرشادات بشأن خصائص التدفق النقدي التعاقدي التي لها أثر طفيف فقط).

ب٢٦,١,٤ – إذا كان حامل الأداة لا يستطيع تقييم الشروط الواردة في الفقرة ب٢١,١,٤ عند الاعتراف الأولي، فيجب قياس الشريحة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. وإذا كانت مجموعة الأدوات المرتبطة يمكن أن تتغير بعد الاعتراف الأولي بحيث لا يكون في استطاعة المجموعة استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين "ب٢٣,١,٤"، "ب٢٤,١,٤"، فإن الشريحة لا تكون مستوفية للشروط الواردة في الفقرة "ب٢١,١,٤" ويجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. وبالرغم من ذلك إذا كانت المجموعة تتضمن أدوات مضمونة بأصول لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين "ب٢٣,١,٤"، "ب٢٤,١,٤"، فإن القدرة على تملك مثل هذه الأصول يجب عدم أخذها في الاعتبار لأغراض تطبيق هذه الفقرة ما لم تكن المنشأة قد اقتنت الشريحة بقصد السيطرة على الضمان.

تخصيص أصل مالي أو التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (القسمان ١,٤ و ٢,٤)

ب٢٧,١,٤ – مع مراعاة الشروط الواردة في الفقرتين "٥,١,٤" و"٢,٢,٤"، فإن هذا المعيار يسمح للمنشأة بتخصيص أصل مالي، أو التزام مالي، أو مجموعة من أدوات مالية (أصول مالية أو التزامات مالية أو كليهما) على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر شريطة أن ينتج عن ذلك معلومات أكثر ملاءمة.

ب٢٨,١,٤ – إن قرار المنشأة تخصيص أصل مالي أو التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يُعد مشابهًا لاختيار سياسة محاسبية (على الرغم من أنه على خلاف اختيار السياسة المحاسبية، ليس مطلوبا تطبيقه – بشكل ثابت – على جميع المعاملات المشابهة). وعندما يكون للمنشأة مثل هذا الاختيار، فإن الفقرة "١٤(ب)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) تتطلب أن ينتج عن السياسة المختارة أن تقدم القوائم المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة حول أثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة، أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. على سبيل المثال، في حالة تخصيص التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فإن الفقرة "٢,٢,٤" تبين حالتين يتم فيهما استيفاء المتطلب بتقديم معلومات أكثر ملاءمة. وبناءً عليه، ولكي تختار المنشأة مثل هذا التخصيص وفقا للفقرة "٢,٢,٤"، فإنه يلزم المنشأة توفير دليل على أنه يقع ضمن نطاق إحدى هاتين الحالتين (أو كليهما).

تخصيص يزيل أو يقلص – بشكل كبير – عدم اتساق محاسبي

ب٤,١,٢٩ – يتم تحديد قياس أصل مالي أو التزام مالي وتبويب التغيرات المثبتة في قيمته العادلة بحسب تبويب البند وما إذا كان البند جزءًا من علاقة تغطية مخصصة. ومثل تلك المتطلبات قد تحدث عدم الثبات في القياس أو الاعتراف (الذي يشار إليه في بعض الأحيان على أنه "عدم اتساق محاسبي") عندما، على سبيل المثال، في غياب التخصيص على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فإن الأصل المالي يتم تبويبه عند قياسه لاحقا بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ويتم لاحقا قياس الالتزام، الذي تعتبره المنشأة على أنه ذو صلة، بالتكلفة المستهلكة (مع عدم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة). وفي مثل هذه الحالات، فإن المنشأة قد تخلص إلى أن قوائمها المالية ستقدم معلومات أكثر ملاءمة إذا تم قياس كل من الأصل والالتزام على أنهما بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

ب٤,١,٣٠ – تظهر الأمثلة التالية متى يمكن أن يتم استيفاء هذا الشرط. في جميع الحالات، يمكن للمنشأة استخدام هذا الشرط لتخصيص أصول مالية أو التزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كانت – فقط – تستوفي المبدأ الوارد في الفقرة "٤,١,٥" أو "٤,٢,٢(أ)":

(أ) منشأة عليها التزامات بموجب عقود تأمين يتضمن قياسها معلومات حالية (كما هو مسموح به بموجب الفقرة "٢٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧)) ولديها أصول مالية تعدها ذات صلة، والتي بخلاف ذلك يتم قياسها إما بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالتكلفة المستهلكة.

(ب) منشأة لديها أصول مالية، أو عليها التزامات مالية أو كليهما تتشارك في مخاطر، مثل مخاطر معدل الفائدة، والتي ينشأ عنها تغيرات متضادة في القيمة العادلة تميل إلى معادلة بعضها البعض. وبالرغم من ذلك، بعض الأدوات – فقط – هو الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (على سبيل المثال، تلك التي تُعد مشتقات، أو تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة). كما قد يكون هذا هو الحال عند عدم استيفاء متطلبات محاسبة التغطية لأنه، على سبيل المثال، لم يتم استيفاء متطلبات فعالية التغطية الواردة في الفقرة "٦,٤,١".

(ج) منشأة لديها أصول مالية، أو عليها التزامات مالية أو كليهما تتشارك في مخاطر، مثل مخاطر معدل الفائدة، والتي ينشأ عنها تغيرات متضادة في القيمة العادلة تميل إلى معادلة بعضها البعض ولا يتأهل أي من الأصول المالية أو الالتزامات المالية للتخصيص على أنها أداة تغطية لأنها لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. وعلاوة على ذلك، فيوجد في غياب محاسبة التغطية عدم ثبات كبير في الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر. على سبيل المثال، تكون المنشأة قد مولت مجموعة محددة من القروض من خلال إصدار سندات يتاجر فيها تميل التغيرات في قيمتها العادلة إلى معادلة بعضها البعض. وبالإضافة إلى ذلك، فإنه إذا كانت المنشأة تقوم – بشكل منتظم– بشراء وبيع السندات، ولكن نادرا ما تقوم بشراء أو بيع القروض، فإن التقرير عن كل من القروض والسندات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يزيل عدم الثبات في توقيت الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الذي ينشأ بخلاف ذلك عن قياس كل منهما بالتكلفة المستهلكة والاعتراف بمكسب أو خسارة في كل مرة تتم فيها إعادة شراء سند.

ب٤,١,٣١ – في حالات مثل تلك الموضحة في الفقرة السابقة، فإن تخصيص الأصول المالية والالتزامات مالية، عند الاعتراف الأولي، التي بخلاف ذلك لا يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر قد يزيل أو يقلص – بشكل كبير – عدم الثبات في القياس أو الاعتراف وينتج معلومات أكثر ملاءمة. ولأغراض عملية، لا يلزم المنشأة الدخول في نفس الوقت تماما في جميع الأصول والالتزامات التي ينشأ عنها عدم الثبات في القياس أو الاعتراف. ويسمح بتأخير معقول شريطة أن يتم تخصيص كل معاملة وأي معاملات متبقية من المتوقع حدوثها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر عند الاعتراف الأولي.

ب٤,١,٣٢ – إنه ليس من المقبول أن يتم – فقط – تخصيص بعض الأصول المالية والالتزامات المالية، التي ينشأ عنها عدم الثبات، على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كان القيام بذلك لا يزيل عدم الثبات أو يقلصه – بشكل كبير – ومن ثم لا ينتج عنه معلومات أكثر ملاءمة. وبالرغم من ذلك، فإنه من المقبول أن يتم – فقط – تخصيص بعض من عدد من الأصول المالية المتشابهة أو الالتزامات المالية المتشابهة

إذا كان القيام بذلك يحقق تقليصًا كبيرًا (ومن المحتمل تقليص أكبر بالمقارنة بالتخصيصات الأخرى المسموح بها) في عدم الثبات. على سبيل المثال، افترض أن منشأة عليها عدد من الالتزامات المالية المتشابهة التي يبلغ مجموعها ١٠٠وحدة عملة ولديها عدد من الأصول المالية المتشابهة التي يبلغ مجموعها ٥٠ وحدة عملة ولكن يتم قياسها على أساس مختلف. يمكن للمنشأة تقليص عدم الثبات في القياس بشكل كبير من خلال تخصيص جميع الأصول، عند الاعتراف الأولي، ولكن تخصيص – فقط – بعض الالتزامات (على سبيل المثال، التزامات متفردة يبلغ مجموعها ٤٥ وحدة عملة) على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. وبالرغم من ذلك، نظرًا لأن التخصيص بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر يمكن تطبيقه – فقط – على كامل الأداة المالية، فإنه يجب على المنشأة، في هذا المثال، تخصيص واحد أو أكثر من الالتزامات في مجملها. ولا تستطيع المنشأة تخصيص عنصر من التزام (التغيرات في القيمة العادلة التي تنسب إلى عنصر واحد من المخاطر فقط مثل التغيرات في معدل فائدة قياسي) أو جزء من التزام (أي نسبة مئوية منه).

مجموعة من التزامات مالية أو من أصول مالية والتزامات مالية تدار ويتم تقييم أدائها على أساس القيمة العادلة

ب٣٣,١,٤ – يمكن للمنشأة إدارة وتقييم أداء مجموعة من التزامات مالية أو من أصول مالية والتزامات مالية بمثل تلك الطريقة التي ينتج فيها عن قياس تلك المجموعة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر معلومات أكثر ملاءمة. والتركيز في هذا المثال هو على طريقة إدارة المنشأة للأداء وتقييمها له، وليس على طبيعة أدواتها المالية.

ب٣٤,١,٤ – على سبيل المثال، يمكن للمنشأة استخدام هذا الشرط لتخصيص التزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر إذا كانت تستوفي المبدأ الوارد في الفقرة "٢,٢,٤(ب)" ويكون لدى المنشأة أصول مالية وعليها التزامات مالية والتي تتشارك في واحد أو أكثر من المخاطر وتلك المخاطر تتم إدارتها وتقييمها على أساس القيمة العادلة وفقا للسياسة الموثقة لإدارة الأصل والالتزام. ويمكن أن يكون المثال على ذلك منشأة تكون قد أصدرت لمنتجات "مهيكلة" تتضمن مشتقات متعددة وتدير المخاطر الناتجة على أساس القيمة العادلة باستخدام خليط من الأدوات المالية المشتقة وغير المشتقة.

ب٣٥,١,٤ – كما ذكر أعلاه، فإن هذا الشرط يعتمد على طريقة إدارة المنشأة وتقييمها لأداء مجموعة الأدوات المالية قيد الدراسة. وبناءً عليه، (مع مراعاة متطلب التخصيص عند الاعتراف الأولي) يجب على المنشأة، التي تخصص التزامات مالية على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر على أساس هذا الشرط، تخصيص جميع الالتزامات المالية المؤهلة، التي تتم إدارتها وتقييمها معا على هذا النحو.

ب٣٦,١,٤ – لا يلزم أن يكون توثيق استراتيجية المنشأة شاملاً ولكن ينبغي أن يكون كافيا لتوفير دليل على الالتزام بالفقرة "٢,٢,٤(ب)". ومثل هذا التوثيق ليس مطلوبا لكل بند منفرد، ولكن يمكن أن يكون على أساس محفظة. على سبيل المثال، إذا كانت نظام أداء الإدارة لأحد الأقسام – حسب موافقة كبار موظفي إدارة المنشأة – يبرهن بوضوح على أن أداءه يتم تقييمه على أساس مجموع العائد، فليس مطلوبا إجراء توثيق إضافي للبرهنة على الالتزام بالفقرة "٢,٢,٤(ب)".

المشتقات الضمنية (القسم ٤-٣)

ب١,٣,٤ – عندما تصبح المنشأة طرفا في عقد مركب مع عقد مضيف لا يعد أصلاً ضمن نطاق هذا المعيار، فإن الفقرة "٣,٣,٤" تتطلب من المنشأة أن تحدد أي مشتقات ضمنية، وأن تُقوّم ما إذا كان مطلوبا فصلها عن العقد المُضيف، وأن تقوم بقياس تلك المشتقات المطلوب فصلها بالقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي، ولاحقا بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

ب ٢,٣,٤ – إذا لم يكن للعقد المُضيف تاريخ استحقاق منصوص عليه أو محدد مسبقا وكان يعبر عن حصة متبقية في صافي أصول المنشأة، عندئذ فإن خصائصه الاقتصادية ومخاطره تكون هي تلك الخاصة بأداة حقوق الملكية، ويلزم أن تمتلك المشتقة الضمنية خصائص حقوق الملكية المتعلقة بالمنشأة نفسها لكي يمكن الاعتداد بها على أنها مرتبطة بشكل وثيق. وإذا لم يكن العقد المُضيف أداة حقوق ملكية وكان يستوفي تعريف أداة مالية، عندئذ فإن خصائصه الاقتصادية ومخاطره تكون هي تلك الخاصة بأداة دين.

ب ٣,٣,٤ – يتم فصل المشتقة الضمنية التي ليست خيارا (مثل عقد أجل أو مبادلة ضمنية) عن عقدها المُضيف على أساس شروطها المنصوص عليها أو الضمنية الأساس، بحيث ينتج عن ذلك أن تكون لها قيمة عادلة صفرية عند الاعتراف الأولي. ويتم فصل

المشتقة الضمنية المُستندة إلى خيار (مثل خيار بيع أو شراء أو حد أقصى أو حد أدني أو مبادلة ضمنية) عن عقدها المُضيف على أساس شروط ميزة الخيار المنصوص عليها. وتكون القيمة الدفترية الأولية للأداة المُضيفة هي المبلغ المتبقي بعد فصل المشتقة الضمنية.

ب ٤,٣,٤ – بشكل عام، تعامل المشتقات المتعددة الضمنية في عقد مركب واحد على أنها مشتقة ضمنية مركبة واحدة. وبالرغم من ذلك، تتم المحاسبة عن المشتقات الضمنية، التي يتم تبويبها على أنها حقوق ملكية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥)) بشكل منفصل عن تلك المصنفة على أنها أصول أو التزامات. بالإضافة إلى ذلك، إذا كان لعقد مركب أكثر من مشتقة ضمنية واحدة وكانت تلك المشتقات تتعلق بتعرضات لمخاطر مختلفة ويمكن فصلها – بسهولة – ومستقلة عن بعضها البعض، فإنه تتم المحاسبة عنها بشكل منفصل – عن بعضها البعض.

ب ٥,٣,٤– لا تُعد الخصائص الاقتصادية لمشتقة ضمنية ومخاطرها مرتبطة بشكل وثيق– بالعقد المُضيف (الفقرة "٣,٣,٤(أ)"، في الأمثلة التالية. وفي هذه الأمثلة، وبافتراض استيفاء الشروط الواردة في الفقرة "٣,٣,٤(ب)" و"٣,٣,٤(ج)"، فإن المنشأة تحاسب عن المشتقة الضمنية – بشكل منفصل – عن عقدها المُضيف.

(أ) خيار بيع ضمني في أداة تمكن حاملها من مطالبة المصدر بإعادة اقتناء الأداة مقابل مبلغ من النقد أو أصول أخرى يختلف على أساس التغير في السعر أو الرقم القياسي لحقوق ملكية أو سلعة لا تُعد مرتبطة – بشكل وثيق – بأداة الدين المُضيفة.

(ب) خيار أو شرط تلقائي بتمديد الأجل المتبقي حتى استحقاق أداة دين لا يُعد مرتبطًا – بشكل وثيق – بأداة الدين المُضيفة ما لم يكن هناك تعديل متزامن على معدل الفائدة السوقي الحالي التقريبي وقت التمديد. وإذا أصدرت المنشأة أداة دين وقام حامل أداة الدين تلك بكتابة خيار شراء أداة الدين لطرف ثالث، فإن المُصدر يعد خيار الشراء على أنه تمديد لأجل استحقاق أداة الدين شريطة أن يكون بالإمكان مطالبة المصدر بالمشاركة في أو تسهيل تسويق أداة الدين نتيجة لممارسة خيار الشراء.

(ج) الفائدة أو دفعات المبلغ الأصلي المربوطة بالرقم القياسي لحقوق الملكية والتى تم تضمينها في أداة دين أو عقد تأمين مُضيف – يتم بموجبه ربط مبلغ الفائدة أو المبلغ الأصلي بقيمة أدوات حقوق الملكية – لا تعد مرتبطة – بشكل وثيق – بالأداة المُضيفة نظرًا لأن المخاطر المتأصلة في الأداة المُضيفة وفي المشتقة الضمنية ليست متشابهة.

(د) الفائدة أو دفعات المبلغ الأصلي المربوطة بالرقم القياسي لسلعة والتى تم تضمينها في أداة دين أو عقد تأمين مضيف سيتم بموجبه ربط مبلغ الفائدة أو دفعات المبلغ الأصلي بالرقم القياسي لسعر سلعة (الذهب مثلا) – لا تُعد مرتبطة بشكل وثيق – بالأداة المضيفة نظرًا لأن المخاطر المتأصلة في الأداة المضيفة وفي المشتقة الضمنية ليست متشابهة.

(هـ) خيار الشراء أو البيع أو خيار الدفع مقدمًا الضمني في عقد دين أو عقد تأمين مضيف لا يعد مرتبطًا – بشكل وثيق – بالعقد المضيف ما لم يكن:

(١) سعر ممارسة الخيار مساوي تقريبا في كل تاريخ ممارسة للتكلفة المستهلكة لأداة الدين المضيفة أو للمبلغ الدفتري لعقد التأمين المضيف.

(٢) سعر الممارسة لخيار الدفع مقدمًا يعوض المقرض عن مبلغ يصل إلى القيمة الحالية التقريبية للفائدة الضائعة للأجل المتبقي من العقد المضيف. والفائدة الضائعة هي حصيلة ضرب المبلغ الأصلي المدفوع مقدما في فرق معدل الفائدة. وفرق معدل الفائدة هو الزيادة في معدل الفائدة الفعلي للعقد المضيف على معدل الفائدة الفعلي الذي تتسلمه المنشأة في تاريخ الدفع مقدمًا إذا أعادت استثمار المبلغ الأصلي المدفوع مقدمًا في عقد مشابه للأجل المتبقي من العقد المضيف.

يتم القيام بتقييم ما إذا كان خيار الشراء أو البيع مرتبطًا – بشكل وثيق – بعقد الدين المضيف أم لا قبل فصل عنصر حقوق الملكية من أداة الدين القابلة للتحويل إلى نقد وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥).

(و) المشتقات الائتمانية التي تكون ضمنية في أداة دين مضيفة وتسمح لطرف واحد (المستفيد) بتحويل المخاطر الائتمانية لأصل مرجعي معين، والذي قد لا يكون

مملوكا لها، إلى طرف آخر ("الضامن") لا تُعد مرتبطة –بشكل وثيق– بأداة الدين المضيفة. وتسمح مثل هذه المشتقات الائتمانية للضامن بتحمل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالأصل المرجعي دون أن تمتلكه –بشكل مباشر.

ب٦,٣,٤ – مثال لعقد مركب هو أداة مالية تمنح حاملها الحق في إعادة بيع الأداة المالية إلى المصدر في مقابل مبلغ من النقد أو أصول أخرى والذي يتغير على أساس التغير في الرقم القياسي لحقوق ملكية أو لسلعة يمكن أن يرتفع أو ينخفض ("أداة قابلة للإعادة"). وما لم يصنف المصدر عند الاعتراف الأولي الأداة القابلة للإعادة على أنها التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فإنه مطالب بموجب الفقرة "٣,٣,٤" بفصل المشتقة الضمنية (أي دفعة المبلغ الأصلي المربوطة برقم قياسي) نظرًا لأن العقد المضيف هو أداة دين بموجب الفقرة "ب٢,٣,٤" ودفعة المبلغ الأصلي المربوطة برقم قياسي لا تُعد مرتبطة – بشكل وثيق – بأداة الدين المضيفة بموجب الفقرة "ب٥,٣,٤(أ)". ونظرًا لأن دفعة المبلغ الأصلي يمكن أن تزداد أو تنخفض، فإن المشتقة الضمنية تُعد مشتقة ليست خيارا والتي يتم ربط قيمتها بالمتغير الأساس.

ب٧,٣,٤ – في حالة أداة دين قابلة للإعادة يمكن إعادة بيعها في أي وقت مقابل نقد مساو لنصيب تناسبي من قيمة صافي أصول المنشأة (مثل وحدات في صندوق استثمار مشترك برأس مال مفتوح أو بعض المنتجات الاستثمارية المربوطة بالوحدات)، فإن أثر فصل مشتقة ضمنية والمحاسبة عن كل مُكوّن هي قياس العقد المركب بمبلغ الاسترداد الذي يكون واجب السداد في نهاية فترة التقرير إذا مارس حامل الأداة حقه في إعادة بيع الأداة إلى المصدر.

ب٨,٣,٤ – تكون الخصائص الاقتصادية لمشتقة ضمنية ومخاطرها مرتبطة بشكل وثيق بالخصائص الاقتصادية للعقد المضيف ومخاطره في الأمثلة الآتية. في هذه الأمثلة، لا تحاسب المنشأة عن المشتقة الضمنية – بشكل منفصل – عن العقد المضيف.

(أ) مشتقة ضمنية الأساس فيها هو معدل فائدة أو الرقم القياسي لمعدل فائدة يمكن أن يغير مبلغ الفائدة الذي يدفع بخلاف ذلك أو يتم استلامه على عقد دين مضيف بفائدة أو عقد تأمين مرتبط – بشكل وثيق – بالعقد المضيف إلا إذا تمت تسوية العقد المركب بطريقة لا يسترد فيها حامله ما يقارب جميع استثماره المثبت أو أنه

يمكن للمشتقة الضمنية – على الأقل – مضاعفة معدل العائد المبدئي لحملها على العقد المضيف ويمكن أن ينتج عنها معدل عائد –على الأقل– ضعف ما يكـــون عليه العائد في السوق لعقد بنفس شروط العقد المضيف.

(ب) حد أعلى أو أدنى لمعدل الفائدة تُدمج في عقد دين أو عقد تأمين، مرتبط –بشكل وثيق بالعقد المضيف –شريطة أن يكون الحد الأعلى عند معدل الفائدة في السوق أو أعلى منه وأن يكون الحد الأدنى عند معدل الفائدة في السوق أو أدنى منه وذلك عند إصدار العقد، وألا يتم رفع الحد الأعلى أو الحد الأدنى فيما يتعلق بالعقـــد المضيف. وبالمثل، فإن الأحكام التي يتضمنها عقد لشراء أو بيع أصـــل (مثـــل سلعة) الذي يضع حدًا أعلى وحدًا أدنى للسعر الذي يتم دفعه أو استلامه مقابـــل الأصل يكونان مرتبطين –بشكل وثيق –بالعقد المضيف إذا كان كل من الحـــد الأعلى والحد الأدنى غير جديرين ماليًا بالتنفيذ منذ البداية ولم يتم رفعهما.

(ج) مشتقة عملات أجنبية ضمنية تقدم تدفقا من دفعات المبلغ الأصـــلي أو الفائـــدة المُقومة بعملة أجنبية وضمنية في أداة دين مضيفة (على ســـبيل المثـــال، ســـند ثنائي العملة) تعد مرتبطة –بشكل وثيق –بأداة الدين المـــضيفة. ومثـــل هـــذه المشتقات ليست منفصلة عن الأداة المـــضيفة نظـــرًا لأن معيـــار المحاســـبة المصري رقم (١٣) "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الاجنبية" يتطلب الاعتراف بمكاسب وخسائر العملة الأجنبية من البنود النقدية ضـــمن الأربـــاح أو الخسائر.

(د) مشتقة عملات أجنبية ضمنية في عقد مضيف هو عقد تأمين أو ليس أداة ماليـــة (مثل عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يكون السعر فيه مُقومًـــا بعملـــة أجنبيـــة) تُعد مرتبطة –بشكل وثيق –بالعقد المضيف شـــريطة ألا يـــتم رفعهـــا، وألا تتضمن ميزة خيار، وأن تتطلب أن تكون الدفعات بإحدى العملات الآتية:

(١) العملة الوظيفية لأي طرف أساسي في ذلك العقد.

أو (٢) العملة التي تقوم بها – عادة – سعر الـــسلعة أو الخدمـــة التـــي يـــتم اقتناؤها أو تقديمها في المعاملات التجارية حول العـــالم (مثـــل الـــدولار الأمريكي لمعاملات النفط الخام).

أو (٣) العملة التي تستخدم – عموما – في عقود شراء أو بيع البنود غير المالية في البيئة الاقتصادية التي تتم فيها معاملة (مثلا عملة مستقرة وسائلة – نسبيا – تستخدم عموما في المعاملات التجارية المحلية أو في التجارة الخارجية).

(هـ) خيار الدفع مقدمًا الضمني في متاجرة – فقط – بالفائدة أو متاجرة – فقط – بالمبلغ الأصلي يعد مرتبطًا – بشكل وثيق – بالعقد المضيف شريطة أن يكون العقد المضيف (١) قد نتج – بشكل أولي – عن فصل الحق في استلام التدفقات النقدية التعاقدية للأداة المالية التي، هي في حد ذاتها وبذاتها، لم تتضمن مشتقة ضمنية، و(٢) لا يتضمن أي شروط ليست موجودة في عقد الدين المضيف الأصلي.

(و) المشتقة الضمنية في عقد تأجير مضيف تعد مرتبطة – بشكل وثيق – بالعقد المضيف إذا كانت المشتقة الضمنية (١) رقمًا قياسيًا مرتبطًا بالتضخم مثل رقم قياسي لدفعات الإيجار يكون مربوطًا بالرقم القياسي لأسعار المستهلك (شريطة ألا يتم رفع الإيجار وأن يكون الرقم القياسي مرتبطًا بالتضخم في البيئة الاقتصادية للمنشأة ذاتها) أو (٢) دفعات إيجار متغيرة تستند إلى مبيعات ذات صلة أو (٣) دفعات إيجار متغيرة تستند إلى معدلات فائدة متغيرة.

(ز) ميزة الربط بالوحدة الضمنية في أداة مالية مضيفة أو عقد تأمين مضيف تعد مرتبطة – بشكل وثيق – بالأداة المضيفة أو العقد المضيف إذا كانت الدفعات المُقومة بالوحدة يتم قياسها بالقيم الجارية للوحدة والتي تعكس القيم العادلة لأصول الصندوق الاستثماري. إن ميزة الربط بالوحدة تُعد شرطًا تعاقديًا يتطلب دفعات مقومة بوحدات صندوق استثماري داخلي أو خارجي.

(ح) المشتقة الضمنية في عقد تأمين تعد مرتبطة – بشكل وثيق – بعقد التأمين المضيف إذا كانت المشتقة الضمنية وعقد التأمين المضيف مترابطين بحيث لا تستطيع المنشأة قياس المشتقة الضمنية بشكل منفصل (أي بدون أخذ العقد المضيف في الحسبان).

أدوات تنطوي على مشتقات ضمنية

ب٤,٣,٩– كما ورد في الفقرة "ب٤,٣,١"، عندما تصبح المنشأة طرفا في عقد مركب ولا يكون العقد المضيف أصلا يقع ضمن نطاق هذا المعيار ويكون مع مشتقة ضمنية واحدة أو أكثر، فإن الفقرة "٤,٣,٣" تتطلب من المنشأة أن تحدد أي من مثل هذه المشتقات الضمنية، وأن تُقوّم ما إذا كان مطلوبا فصلها عن العقد المضيف، وأن تقوم بقياس تلك المشتقات المطلوب فصلها بالقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي ولاحقا. ويمكن أن تكون هذه المتطلبات أكثر تعقيدا، أو ينتج عنها قياسات يمكن الاعتماد عليها بشكل أقل بالمقارنة في حال تم قياس مجمل الأداة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. ولذلك السبب فإن هذا المعيار يسمح بتخصيص مجمل العقد المركب على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

ب٤,٣,١٠ – يمكن استخدام مثل هذا التخصيص سواء كانت الفقرة "٤,٣,٣" تتطلب فصل الأدوات المشتقة عن العقد المضيف أو تمنع مثل هذا الفصل. وبالرغم من ذلك فإن الفقرة "٤,٣,٥" لا تبرر تخصيص العقد المركب على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر في الحالات المبينة بالفقرتين "٤,٣,٥(أ)" و"٤,٣,٥(ب)" لأن القيام بذلك لا يقلل التعقيد أو يزيد في إمكانية الاعتماد على القياس.

إعادة تقييم المشتقات الضمنية

ب٤,٣,١١ – وفقا للفقرة "٤,٣,٣"، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان مطلوبا فصل مشتقة ضمنية عن العقد المضيف والمحاسبة عنها على أنها مشتقة عندما تصبح المنشأة طرفا في العقد لأول مرة. ويحظر إعادة التقييم اللاحق ما لم يكن هناك تغير في شروط العقد يعدل – بشكل كبير – التدفقات النقدية التي تكون بخلاف ذلك مطلوبة بموجب العقد، وفي تلك الحالة فإن إعادة التقييم تكون مطلوبة. تحدد المنشأة ما إذا كان تعديل التدفقات النقدية كبيرا من خلال الأخذ في الحسبان المدى الذي تكون عنده التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة مرتبطة بالمشتقة الضمنية، أو القدر الذي تغير به العقد المضيف أو كليهما وما إذا كان التغير كبيرًا بالنسبة إلى التدفقات النقدية المتوقعة – سابقا – من العقد.

ب ١٢,٣,٤ – لا تنطبق الفقرة "ب١١,٣,٤" على المشتقات الضمنية في العقود التي يتم اقتناؤها ضمن:

(أ) تجميع أعمال (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال").

أو(ب) تجميع عمليات أو أعمال تخضع لسيطرة واحدة كما هو موضح في الفقرات من "ب١" إلى "ب٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩).

أو(ج) مشروع مشترك كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة" أو إعادة تقييمها الممكن في تاريخ الاقتناء(١).

إعادة تبويب الأصول المالية (القسم ٤,٤)

إعادة تبويب الأصول المالية

ب ١,٤,٤ – تتطلب الفقرة "١,٤,٤" من المنشأة إعادة تبويب الأصول المالية إذا قامت المنشأة بتغيير نموذج أعمالها لإدارة تلك الأصول المالية. من المتوقع أن تكون مثل هذه التغييرات نادرة جدا. وتحدد كنتيجة لتغييرات خارجية أو داخلية ويجب أن تكون مهمة بالنسبة لعمليات المنشأة ويمكن توفير دليل عليها للأطراف الخارجية. وبناء عليه، سوف يحدث التغيير في نموذج أعمال المنشأة – فقط – إما عندما تبدأ المنشأة، أو توقف، تنفيذ نشاط يُعد مهمًا بالنسبة لعملياتها، على سبيل المثال، عندما تكون المنشأة قد قامت باقتناء، أو استبعاد أو إنهاء خط أعمال. وتشتمل أمثلة التغيير في نموذج الأعمال على ما يلي:

(أ) منشأة لديها محفظة من القروض التجارية التي تحتفظ بها لبيعها في الأجل القصير. تستحوذ المنشأة على شركة تدير قروضا تجارية ولديها نموذج أعمال وهو أن تحتفظ بالقروض لأجل تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية. لم تعد المحفظة من القروض التجارية للبيع، وتدار المحفظة الآن مع القروض التجارية التي تم اقتناؤها ويتم الاحتفاظ بها لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية.

(ب) شركة للخدمات المالية تقرر إغلاق أعمالها لخدمات الرهن العقاري للأفراد. لم تعد تلك الأعمال تقبل أعمالاً جديدة وتقوم شركة الخدمات المالية بتسويق محفظتها من قروض الرهن العقاري لبيعها.

---

(١) يتناول معيار المحاسبة المصري ٢٩ اقتناء عقود فيها مشتقات ضمنية في عملية تجميع أعمال.

ب ٢,٤,٤ – يجب إحداث التغيير في هدف نموذج أعمال المنشأة قبل تاريخ إعادة التبويب. على سبيل المثال، إذا قررت شركة للخدمات المالية في ١٥ فبراير إغلاق أعمالها لخدمات الرهن العقاري للأفراد وبناء عليه يجب عليها إعادة تبويب جميع الأصول المالية المتأثرة في ١ أبريل (أي أول يوم من فترة التقرير التالية للمنشأة)، فإنه يجب على المنشأة، بعد ١٥ فبراير، عدم قبول أعمال جديدة لخدمات الرهن العقاري للأفراد أو بخلاف ذلك مزاولة أنشطة تتفق مع نموذج أعمالها السابق.

ب ٣,٤,٤ – لا يعد ما يلي تغييرات في نموذج الأعمال:

(أ) تغيير في القصد المتعلق بأصول مالية معينة (حتى في حالات التغييرات المهمة في ظروف السوق).

(ب) الاختفاء المؤقت لسوق معينة للأصول المالية.

(ج) تحويل أصول مالية بين أجزاء من المنشأة لها نماذج أعمال مختلفة.

القياس (القسم ٥)

القياس الأولي (القسم ١,٥)

ب١,١,٥ – عادة ما تكون القيمة العادلة لأداة مالية عند الاعتراف الأولي هي سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للعوض المقدم أو المستلم، راجع – أيضًا – الفقرة "ب٢,١,٥" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)). وبالرغم من ذلك، إذا كان جزء من المقابل المُقدم أو المُستلم هو مقابل شيء بخلاف الأداة المالية، فإنه يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة للأداة المالية. على سبيل المثال، فإن القيمة العادلة للقرض أو المبلغ مستحق التحصيل طويل الأجل بدون فائدة، يمكن قياسها على أنها القيمة الحالية لجميع المتحصلات النقدية المستقبلية المخصومة باستخدام معدل (معدلات) الفائدة السائدة في السوق لأداة مشابهة (مشابهة من حيث العملة، والأجل، ونوع معدل الفائدة والعوامل الأخرى) لها تبويب ائتماني مشابه. وأي مبلغ إضافي يتم إقراضه يُعد مصروفًا أو تخفيضًا في الدخل ما لم يتأهل للاعتراف على أنه نوع آخر من الأصول.

ب٢,١,٥ – إذا قامت المنشأة باستحداث قرض بمعدل فائدة غير معدل السوق (مثلا ٥ في المائة في حين أن معدل السوق للقروض مشابهة هو ٨ في المائة)، وتسلمت رسم إنشاء القرض على أنه تعويض، فإن المنشأة تقوم بالاعتراف بالقرض بقيمته العادلة، أي بالصافي بعد خصم الرسم الذي تستلمه.

ب٢,١,٥أ- عادة ما يكون سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للعوض المُقدم أو المُستلم، راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)) هو أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية عند الاعتراف الأولي. وإذا قررت المنشأة أن القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تختلف عن سعر المعاملة كما هو مذكور في الفقرة "١,١,٥أ"، فإنه يجب على المنشأة المحاسبة عن تلك الأداة في ذلك التاريخ كما يلي:

(أ) بالقياس المطلوب بموجب الفقرة "١,١,٥"، إذا كان هناك دليل على تلك القيمة العادلة من خلال سعر معلن في سوق نشطة لأصل أو التزام مماثل (أي مدخل المستوى ١) أو بالاستناد إلى طريقة تقييم تستخدم – فقط – بيانات من الأسواق الممكن رصدها. ويجب على المنشأة الاعتراف بالفرق بين القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي وسعر المعاملة على أنه مكسب أو خسارة.

(ب) بالقياس المطلوب بموجب الفقرة "١,١,٥"، المعدل لتأجيل الفرق بين القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي وسعر المعاملة لجميع الحالات الأخرى. وبعد الاعتراف الأولي، يجب على المنشأة الاعتراف بذلك الفرق المؤجل على أنه مكسب أو خسارة – فقط – بالقدر الذي يكون ناشئا عن تغير في عامل (بما في ذلك الوقت) يأخذه المشاركون في السوق في الحسبان عند تسعير الأصل أو الالتزام.

القياس اللاحق (القسمان ٢,٥ و٣,٥)

ب١,٢,٥- إذا تم قياس أداة مالية، كان قد تم الاعتراف بها – سابقًا – على أنها أصل مالي، بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وكانت قيمتها العادلة تنخفض دون الصفر، فإنها التزام مالي يتم قياسه وفقا للفقرة "١,٢,٤". وبالرغم من ذلك، فإن العقود المركبة التي يكون فيها العقد المضيف أصولا تقع ضمن نطاق هذا المعيار تقاس – دائما – وفقا للفقرة "٢,٣,٤".

ب٢,٢,٥- يوضح المثال التالي المحاسبة عن تكاليف المعاملات عند القياس الأولي واللاحق لأصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة مع قياس التغيرات من خلال الدخل الشامل الآخر وفقا للفقرة "٥,٧,٥" أو "٢,١,٤أ". تقتني المنشأة أصلاً مقابل ١٠٠ وحدة عملة زائدا عمولة شراء قدرها ٢ وحدة عملة. في البداية، تقوم المنشأة بالاعتراف بالأصل بمبلغ ١٠٢ وحدة عملة. تنتهي فترة التقرير بعد يوم، عندما يكون سعر الأصل المعلن في السوق ١٠٠ وحدة عملة. إذا تم بيع الأصل، تدفع عمولة قدرها ٣ وحدة عملة. في ذلك التاريخ، تقيس المنشأة الأصل بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة

(دون اعتبار للعمولة المحتملة عند البيع) وتقوم بالاعتراف بخسارة قدرها ٢ وحدة عملة ضمن الدخل الشامل الآخر. إذا تم قياس الأصل بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقا للفقرة "٤,١,٢أ"، فإن تكاليف المعاملة يتم استنفادها إلى الأرباح أو الخسائر باستخدام طريقة الفائدة الفعلية.

ب٥,٢,٢أ- يجب أن يكون القياس اللاحق للأصل المالي أو الالتزام المالي والاعتراف اللاحق بالمكاسب والخسائر الموضحة في الفقرة "ب٥,١,٢أ" متفقا مع متطلبات هذا المعيار.

الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية وعقود تلك الاستثمارات

ب٥,٢,٣- يجب قياس جميع الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية وعقود تلك الأدوات بالقيمة العادلة. وبالرغم من ذلك، في حالات محدودة، قد تكون التكلفة تقديرًا مناسبًا للقيمة العادلة. وقد تكون تلك هي الحالة إذا كانت أحدث معلومات متاحة غير كافية لقياس القيمة العادلة، أو إذا كان هناك نطاق واسع من قياسات القيمة العادلة المحتملة وأن التكلفة تعبر عن أفضل تقدير للقيمة العادلة ضمن ذلك النطاق.

ب٥,٢,٤- تشمل المؤشرات على أن التكلفة قد لا تكون معبرة عن القيمة العادلة:

(أ) تغير كبير في أداء الأعمال المُستثمر فيها بالمقارنة مع الموازنات أو الخطط أو المعالم.

(ب) تغيرات في توقع أنه سيتم تحقيق معالم المنتج التقني للأعمال المستثمر فيها.

(ج) تغير مهم، في السوق، لحقوق ملكية الأعمال المُستثمر فيها أو منتجاتها أو منتجاتها المحتملة.

(د) تغير مهم في الاقتصاد العالمي أو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها الأعمال المُستثمر فيها.

(هـ) تغير مهم في أداء المنشآت المماثلة، أو في التقييمات التي تنطوي عليها السوق الكلية.

(و) شئون داخلية للأعمال المُستثمر فيها مثل الغش، أو الخلافات التجارية، أو الدعاوى القضائية أو التغييرات في الإدارة أو الاستراتيجية.

(ز) دليل من المعاملات الخارجية في حقوق ملكية الأعمال المُستثمر فيها، إما من قبل الأعمال المُستثمر فيها (مثل إصدار جديد لحقوق ملكية) أو من خلال تحويلات لأدوات حقوق ملكية بين أطراف ثالثة.

ب٥,٢,٥- إن القائمة الواردة في الفقرة "ب٥,٢,٤" ليست شاملة. يجب على المنشأة استخدام جميع المعلومات بشأن أداء وعمليات الأعمال المُستثمر فيها التي تصبح متاحة بعد تاريخ الاعتراف الأولي. وبقدر وجود أي من هذه العوامل ذات الصلة، فإنها قد تبين أن التكلفة قد لا تكون معبرة عن القيمة العادلة. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة.

ب٥,٢,٦- التكلفة ليست أبدًا أفضل تقدير للقيمة العادلة للاستثمارات في أدوات حقوق ملكية متداولة (أو عقود أدوات حقوق ملكية متداولة).

قياس التكلفة المستهلكة (القسم ٥,٤)

طريقة الفائدة الفعلية

ب٥,٤,١- عند تطبيق طريقة الفائدة الفعلية، تحدد المنشأة الأتعاب التي تُعد جزءًا لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي لأداة مالية. وقد لا يكون وصف الأتعاب مقابل خدمات مالية مؤشرًا على طبيعة وجوهر الخدمات المقدمة. والأتعاب التي تُعد جزءًا لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي لأداة مالية تعامل على أنها تعديل على معدل الفائدة الفعلي، ما لم يتم قياس الأداة المالية بالقيمة العادلة، والاعتراف بالتغير في القيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر. وفي تلك الحالات، فإن الأتعاب يتم الاعتراف بها على أنها إيراد أو مصروف عند الاعتراف الأولي للأداة.

ب٥,٤,٢- تشمل الأتعاب التي تُعد جزءًا لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي لأداة مالية:

(أ) أتعاب الاستحداث التي تتسلمها المنشأة والمتعلقة بابتكار أو اقتناء أصل مالي. قد تتضمن مثل هذه الأتعاب تعويضًا مقابل أنشطة مثل تقييم الحالة المالية للمقترض، وتقييم وتسجيل الضمانات والضمان وترتيبات الضمان الأخرى، والتفاوض على شروط وإعداد المستندات ومعالجتها وإتمام المعاملة. وهذه الأتعاب تُعد جزءًا لا يتجزأ من إحداث ارتباط بالأداة المالية الناتجة.

(ب) أتعاب الارتباط التي تتسلمها المنشأة لاستحداث قرض عندما لا يتم قياس ارتباط القرض وفقا للفقرة "٤,٢,١(أ)"، ويكون من المرجح دخول المنشأة في ترتيب إقراض محدد. تعد هذه الأتعاب بمثابة تعويض مقابل التدخل المستمر باقتناء أداة مالية. وإذا انقضى الارتباط دون تقديم المنشأة القرض، فإنه يتم الاعتراف بالأتعاب على أنها إيرادات عند انقضائه.

(ج) أتعاب الاستحداث التي تدفع عند إصدار الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة. هذه الأتعاب تعد جزءًا لا يتجزأ من إحداث ارتباط بالتزام مالي. وتميز المنشأة الأتعاب والتكاليف التي تُعد جزءًا لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي للالتزام المالي عن أتعاب الاستحداث وتكاليف المعاملة المتعلقة بالحق في تقديم خدمات مثل خدمات إدارة استثمار.

ب ٣,٤,٥- تشمل الأتعاب التي لا تُعد جزءًا لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي لأداة مالية، وتتم المحاسبة عنها وفقا للمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨):

(أ) الأتعاب التي يتم تحميلها مقابل خدمة دين.

(ب) أتعاب الارتباط لاستحداث قرض عندما يكون ارتباط القرض لا يتم قياسه وفقا للفقرة "١,٢,٤(أ)" ومن غير المحتمل أن يتم الدخول في ترتيب إقراض محدد.

(ج) أتعاب القرض المشترك التي تتسلمها المنشأة التي تقوم بترتيب قرض ولا تبقي على جزء من حزمة القرض لنفسها (أو تبقي على جزء من معدل الفائدة الفعلي نفسه مقابل المخاطر المماثلة كما هو الحال بالنسبة للمشاركين الآخرين).

ب ٤,٤,٥-عند تطبيق طريقة الفائدة الفعلية، فإن المنشأة تقوم -عموما- باستهلاك أي أتعاب أو نقاط يتم دفعها أو استلامها، وتكاليف المعاملة والعلاوات أو الخصومات الأخرى التي تدرج ضمن حساب معدل الفائدة الفعلي على مدار العمر المتوقع للأداة المالية. وبالرغم من ذلك، يتم استخدام فترة أقصر إذا كانت هذه الفترة هي التي ترتبط بها الأتعاب أو النقاط التي يتم دفعها أو استلامها، أو تكاليف المعاملة، أو العلاوات أو الخصومات. وتكون هذه هي الحالة عندما يتم إعادة تسعير المتغير، الذي ترتبط به الأتعاب أو النقاط التي يتم دفعها أو استلامها، أو تكاليف المعاملة، أو العلاوات أو الخصوم، إلى معدلات السوق قبل تاريخ الاستحقاق المتوقع للأداة المالية. على سبيل المثال، إذا كانت العلاوة أو الخصم على أداة مالية بمعدل معوم تمثل الفائدة التي استحقت على تلك الأداة المالية منذ آخر مرة تم دفع الفائدة، أو التغيرات في معدلات السوق منذ تم إعادة تخصيص معدل الفائدة المُعْوَم إلى معدلات السوق، فإنه يتم استنفادها حتى التاريخ التالي الذي يتم فيه إعادة تخصيص الفائدة المُعْوَمة إلى معدلات السوق. وهذا لأن العلاوة أو الخصم ترتبط بالفترة حتى التاريخ التالي لإعادة تخصيص الفائدة، نظرا لأنه في ذلك التاريخ تتم إعادة تخصيص المتغير الذي ترتبط به العلاوة أو الخصم (أي معدلات الفائدة) إلى معدلات السوق. وبالرغم من ذلك، إذا نتجت العلاوة أو الخصم عن تغير في هامش الائتمان زيادة عن المعدل المعوم المحدد في الأداة المالية، أو متغيرات أخرى لا يتم إعادة تخصيصها إلى معدلات السوق، فإنه يتم استنفادها على مدار العمر المتوقع للأداة المالية.

ب ٥,٤,٥- للأصول المالية التي لها معدلات مُعَوَّمة والالتزامات المالية التي لها معدلات مُعَوَّمة، فإن إعادة التقدير الدوري للتدفقات النقدية، لتعكس التحركات في معدلات الفائدة في السوق، يعدل من معدل الفائدة الفعلي. وإذا تم الاعتراف بأصل مالي له معدل معوم أو التزام مالي له معدل معوم – بشكل أولي – بمبلغ مساو للمبلغ الأصلي المستحق التحصيل أو السداد عند الاستحقاق، فإن إعادة تقدير دفعات الفائدة المستقبلية لا يكون له – عادة – أثر مهم على القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

ب ٦,٤,٥- إذا عدّلت المنشأة تقديراتها للمدفوعات أو المتحصلات (باستثناء التعديلات التي تتم وفقا للفقرة "٣,٤,٥" والتغيرات في تقديرات الخسائر الائتمانية المتوقعة)، فيجب عليها تعديل إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي أو التكلفة المستهلكة للالتزام المالي (أو لمجموعة من الأدوات المالية) ليعكس التدفقات النقدية التعاقدية الفعلية والمُقدرة المنقحة. وتقوم المنشأة بإعادة حساب إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي أو التكلفة المستهلكة للالتزام المالي على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية المقدرة التي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلي الأصلي للأداة المالية (أو معدل الفائدة الفعلي مُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المشتراة أو المُستحدثة ذات المستوى الائتماني المنخفض) أو، عندما يكون منطبقًا، معدل الفائدة الفعلي المُنقح محسوبًا وفقا للفقرة "١٠,٥,٦". ويتم الاعتراف بالتعديل ضمن الأرباح أو الخسائر على أنه دخل أو مصروف.

ب٧,٤,٥- في بعض الحالات، يعد الأصل المالي مضمحل ائتمانيًا عند الاعتراف الأولي نظرًا لأن المخاطر الائتمانية عالية جدًا، وفي حالة الشراء، أنه قد تم اقتناؤه بخصم كبير. والمنشأة مطالبة بإدراج الخسائر الائتمانية المتوقعة الأولية في تقدير التدفقات النقدية عند حساب معدل الفائدة الفعلي المُعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية التي تعد على أنها أصول مالية مضمحلة عند شرائها أو إنشائها عند الاعتراف الأولي. وبالرغم من ذلك، لا يعني هذا أن معدل الفئدة الفعلي المُعدل بالمخاطر الائتمانية ينبغي تطبيقه لمجرد فقط أن للأصل المالي مخاطر ائتمانية عالية عند الاعتراف الأولي.

تكاليف المعاملة

ب٨,٤,٥– تشمل تكاليف المعاملة الأتعاب والعمولة التي تدفع إلى الوكلاء (بما في ذلك الموظفين الذين يعملون بصفة وكلاء بيع)، والمستشارين، والوسطاء والمتعاملين، والرسوم التي تتقاضاها الجهات التنظيمية والأسواق المالية، وضرائب ورسوم التحويلات. ولا تشمل تكاليف المعاملة علاوات أو خصومات الدين، وتكاليف التمويل أو التكاليف الإدارية الداخلية أو تكاليف الحفظ.

الإعدام

ب ٩,٤,٥– يكون الإعدام متعلقا بأصل مالي في مجمله أو بجزء منه. على سبيل المثال، تخطط المنشأة لفرض ضمان على أصل مالي ولا تتوقع استرداد أكثر من ٣٠ في المائة من الأصل المالي من الضمان. إذا لم يكن لدى المنشأة توقعات معقولة باسترداد أي تدفقات نقدية إضافية من الأصل المالي، فيجب عليها شطب نسبة ٧٠ في المائة المتبقية من الأصل المالي.

الاضمحلال (القسم ٥,٥)

أساس التقييم الجماعي والمنفرد

ب ١,٥,٥– لتحقيق الهدف من الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر مقابل الزيادات الجوهرية في الخسائر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي، قد يكون من الضروري القيام بتقييم الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية على أساس جماعي من خلال الأخذ في الحسبان المعلومات التي تشير إلى زيادات جوهرية في المخاطر الائتمانية، على سبيل المثال، لمجموعة أو مجموعة فرعية من الأدوات المالية. وهذا لضمان أن تحقق المنشأة الهدف من الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر عندما يكون هناك زيادات جوهرية في المخاطر الائتمانية، حتى لو كان الدليل على مثل هذه الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية على مستوى الأداة المنفردة ليس متاحا بعد.

ب٢,٥,٥ – إن الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر هي – عموما – تلك المتوقع الاعتراف بها قبل أن تتجاوز الأداة المالية موعد استحقاقها. وعادة، تزداد المخاطر الائتمانية – بشكل كبير – قبل أن تصبح الأداة المالية متجاوزة لموعد استحقاقها أو قبل ملاحظة عوامل أخرى للتأخر في السداد يحددها المقترض (على سبيل المثال، التعديل أو إعادة الهيكلة). وتبعا لذلك، فعندما تتاح معلومات معقولة ومؤيدة والتي تكون ذات نظرة للمستقبل، بالمقارنة بالمعلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق، دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فيجب استخدامها لتقييم التغيرات في المخاطر الائتمانية.

ب٣,٥,٥ – وبالرغم من ذلك، تبعا لطبيعة الأدوات المالية ومعلومات المخاطر الائتمانية المتاحة عن مجموعات معينة من الأدوات المالية، فقد لا يكون باستطاعة المنشأة تحديد التغيرات المهمة في المخاطر الائتمانية لأدوات مالية بعينها قبل أن تصبح الأداة المالية متجاوزة لموعد استحقاقها. قد يكون هذا هو الحال بالنسبة لأدوات مالية مثل القروض للأفراد التي لا يوجد لها معلومات حديثة عن مخاطرها الائتمانية أو يوجد القليل من مثل هذه المعلومات، والتي يتم الحصول عليها ومراقبتها –عادة –على أساس كل أداة بعينها، إلى أن يخرق العميل الشروط التعاقدية. وإذا لم تتم معرفة التغيرات في المخاطر الائتمانية للأدوات المالية المنفردة قبل أن تصبح متجاوزة لموعد استحقاقها، فإن خسارة الاضمحلال المُستندة – فقط – إلى معلومات ائتمانية على مستوى الأداة المالية المنفردة لا تعبر –بصدق – عن التغيرات في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي.

ب٤,٥,٥ –في بعض الحالات، لا يكون لدى المنشأة معلومات معقولة ومؤيدة تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما لقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر على أساس كل أداة بعينها. وفي تلك الحالة فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر يجب قياسها على أساس جماعي يأخذ في الحسبان المعلومات الشاملة عن المخاطر الائتمانية. ويجب أن تتضمن هذه المعلومات الشاملة عن المخاطر الائتمانية ليس فقط معلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق ولكن يجب أن تتضمن أيضًا معلومات الائتمان ذات العلاقة بما في ذلك معلومات الاقتصاد الكلي ذات النظرة للمستقبل للتحديد التقريبي لنتيجة الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر عندما تكون قد حدثت زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي على مستوى كل أداة بعينها.

ب٥,٥,٥ –لغرض تحديد الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية والاعتراف بمخصص خسارة على أساس المجموعة، تستطيع المنشأة تجميع الأدوات المالية على أساس خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة بهدف تسهيل إجراء تحليل يتم تصميمه للتمكن من تحديد الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية في الوقت المناسب. وينبغي على المنشأة عدم تشويش هذه المعلومات من خلال تجميع أدوات مالية لها خصائص مخاطر مختلفة. ومن أمثلة خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة – ولكنها لا تقتصر – على:

(أ) نوع الأداة.

(ب) تبويبات المخاطر الائتمانية.

(ج) نوع الضمان.

(د) تاريخ الاعتراف الأولي.

(هـ) الأجل المتبقي حتى الاستحقاق.

(و) الصناعة.

(ز) الموقع الجغرافي للمقترض.

(ح) قيمة الضمان بالنسبة إلى الأصل المالي إذا كان له أثر على ترجيح حدوث إخفاق في السداد (على سبيل المثال، القروض التي لا تخضع لحق الرجوع في بعض البلاد أو نسب القروض إلى القيمة).

ب ٦,٥,٥– تتطلب الفقرة "٤,٥,٥" الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من جميع الأدوات المالية التي حدثت زيادات جوهرية في مخاطرها الائتمانية منذ الاعتراف الأولي. ولتحقيق هذا الهدف، إذا لم تكن المنشأة قادرة على تجميع الأدوات المالية التي تعتبر أن مخاطرها الائتمانية قد زادت – بشكل جوهري – منذ الاعتراف الأولي على أساس خصائص المخاطر الائتمانية المشتركة، فينبغي على المنشأة الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من جزء من الأصول المالية التي يفترض أن خسائرها الائتمانية قد زادت – بشكل جوهري – إن تجميع الأدوات المالية لتقييم ما إذا كان هناك تغيرات في المخاطر الانتمائية على أساس جماعي قد يتغير عبر الزمن كلما أصبحت معلومات جديدة متاحة عن مجموعات من الأدوات المالية أو عن أدوات مالية منفردة.

توقيت الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر

ب ٧,٥,٥– يستند تقييم ما إذا كانت الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر يجب الاعتراف بها إلى وجود زيادات جوهرية في احتمال أو في مخاطر حدوث إخفاق في السداد منذ الاعتراف الأولي (بغض النظر عما إذا كانت الأداة المالية قد تمت إعادة تسعيرها لتعكس زيادة في المخاطر الائتمانية) بدلاً من الاستناد إلى دليل على أن الأصل المالي اضمحل ائتمانيًا في تاريخ إعداد التقرير أو حدوث إخفاق حقيقي في السداد. وعموما، فإنه سوف يكون هناك زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية قبل أن يصبح الأصل المالي مضمحل ائتمانياِ أو قبل حدوث إخفاق في السداد.

ب ٨,٥,٥– لارتباطات القروض، تأخذ المنشأة في الحسبان التغيرات في مخاطر حدوث إخفاق في سداد القرض الذي يتعلق به ارتباط القرض. ولعقود الضمان المالي، تأخذ المنشأة في الحسبان التغيرات في مخاطر أن مدينًا معينًا سوف يخفق في سداد العقد.

ب ٩,٥,٥- تعتمد أهمية التغير في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي على مخاطر حدوث إخفاق في السداد كما هي عند الاعتراف الأولي. وعليه، فعلى سبيل المثال فإن تغيرا، بالمعنى المطلق، في مخاطر حدوث إخفاق في السداد سيكون أكثر أهمية لأداة مالية ذات مخاطر أولية أقل لحدوث إخفاق في سدادها بالمقارنة بأداة مالية ذات مخاطر أولية أعلى حدوث إخفاق في سدادها.

ب ١٠,٥,٥- كلما طال العمر المتوقع لأداة، كلما زادت مخاطر حدوث إخفاق في سداد الأدوات المالية التي لديها مخاطر ائتمانية مماثلة، على سبيل المثال، فإن مخاطر حدوث إخفاق في سداد سند تبويبه AAA وعمره المتوقع ١٠ سنوات تكون أعلى من مخاطر سند تبويبه AAA وعمره المتوقع خمس سنوات.

ب ١١,٥,٥- بسبب العلاقة بين العمر المتوقع ومخاطر حدوث إخفاق في السداد، فإن التغير في المخاطر الائتمانية لا يمكن تقييمه بمجرد مقارنة التغير في المخاطر المطلقة لحدوث إخفاق في السداد عبر الزمن. على سبيل المثال، إذا كانت مخاطر حدوث إخفاق في سداد أداة مالية عمرها المتوقع ١٠سنوات عند الاعتراف الأولي مماثلة لمخاطر حدوث إخفاق في سداد أداة مالية عندما يكون عمرها المتوقع في فترة لاحقة هو فقط خمس سنوات، فقد يشير ذلك إلى زيادة في المخاطر الائتمانية. وهذا نظرًا لأن مخاطر حدوث إخفاق في السداد على مدى العمر المتوقع تقل – عادة – مع مرور الوقت إذا بقيت المخاطر الائتمانية دون تغيير وأصبحت الأداة أقرب إلى تاريخ الاستحقاق. وبالرغم من ذلك، للأدوات المالية التي عليها التزامات بدفعات كبيرة – فقط – مع قرب تاريخ استحقاق الأداة المالية فإن مخاطر حدوث إخفاق في السداد قد لا تنخفض بالضرورة مع مرور الوقت. وفي مثل هذه الحالة، ينبغي على المنشأة الأخذ في الحسبان – أيضًا – عوامل نوعية أخرى تبرهن على ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت بشكل جوهرى منذ الاعتراف الأولي.

ب ١٢,٥,٥- يمكن للمنشأة تطبيق مناهج متنوعة عند تقييم ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت – بشكل جوهرى – منذ الاعتراف الأولي أو عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة. ويمكن للمنشأة تطبيق مناهج مختلفة للأدوات المالية المختلفة. قد يكون المنهج الذي لا يتضمن ترجيحًا صريحا للإخفاق في السداد على أنه مدخل في حد ذاته، مثل منهج معدل الخسائر الائتمانية، متفقًا مع المتطلبات الواردة في هذا المعيار، شريطة أن يكون باستطاعة المنشأة فصل التغيرات في

مخاطر حدوث إخفاق في السداد عن التغيرات في المحركات الأخرى للخسائر الائتمانية المتوقعة، مثل ضمان، وأخذ ما يلي في الحسبان عند القيام بالتقييم:

(أ) التغير في مخاطر حدوث إخفاق في السداد منذ الاعتراف الأولي

(ب) العمر المتوقع للأداة المالية.

(ج) المعلومات المعقولة المؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما التي قد تؤثر على المخاطر الائتمانية.

ب٥,٥,١٣ – ينبغي على الطرق المستخدمة لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت – بشكل جوهرى – منذ الاعتراف الأولي أن تأخذ في الحسبان خصائص الأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) وأنماط الإخفاق في سداد أدوات مالية مماثلة في السابق. وبالرغم من المتطلب الوارد في الفقرة "٥,٥,٩"، للأدوات المالية التي أنماط الإخفاق في سدادها غير مركزة في وقت معين خلال العمر المتوقع للأداة المالية، فإن التغيرات في مخاطر حدوث إخفاق في السداد على مدى ١٢ شهرًا التالية قد تكون تقريبًا معقولا للتغيرات في مخاطر حدوث إخفاق في السداد على مدى العمر. وفي مثل هذه الحالات، فإنه يمكن للمنشأة استخدام التغيرات في مخاطر حدوث إخفاق في السداد على مدى ١٢ شهرا التالية لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت – بشكل كبير – منذ الاعتراف الأولي، ما لم تشر الظروف إلى ضرورة إجراء تقييم على مدى العمر.

ب٥,٥,١٤ – وبالرغم من ذلك، لبعض الأدوات المالية، أو في بعض الظروف، قد لا يكون من المناسب استخدام التغيرات في مخاطر حدوث إخفاق في السداد على مدى ١٢ شهرًا التالية لتحديد ما إذا كان ينبغي الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر. على سبيل المثال، فإن التغير في مخاطر حدوث إخفاق في السداد في ١٢ شهرًا التالية قد لا يكون أساسا ملائما لتحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت على أداة مالية تزيد مدة استحقاقها عن ١٢ شهرًا عندما:

(أ) يكون على الأداة المالية التزامات بدفعات كبيرة – فقط – بعد ١٢ شهرا التالية.

(ب) تحدث تغيرات في الاقتصاد الكلي ذي الصلة أو في العوامل الأخرى المتعلقة بالائتمان لا تنعكس – بشكل كافٍ – في مخاطر حدوث إخفاق في السداد في ١٢ شهرًا التالية.

(ج) يكون للتغيرات في العوامل المتعلقة بالائتمان تأثير على المخاطر الائتمانية للأداة المالية (أو يكون لها أثر أكثر وضوحا) فقط بعد ١٢ شهرًا.

تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت - بشكل جوهرى - منذ الاعتراف الأولي

ب٥,٥,١٥– عند تحديد ما إذا كان مطلوبا الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والتي قد تؤثر في المخاطر الائتمانية على أداة مالية وفقا للفقرة "٥,٥,١٧(ج)". ولا يلزم المنشأة القيام ببحث وافي عن المعلومات عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية قد زادت –بشكل جوهرى– منذ الاعتراف الأولي.

ب٥,٥,١٦– إن تحليل المخاطر الائتمانية هو تحليل (متعدد العوامل وشامل) ويعتمد مدى ملاءمة عامل معين، ووزنه مقارنة بالعوامل الأخرى، على نوع المنتج وخصائص الأدوات المالية والمقترض وكذلك المنطقة الجغرافية. يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والمتعلقة بالأداة المالية التي يتم تقييمها. وبالرغم من ذلك، بعض العوامل والمؤشرات لا يمكن تحديدها على مستوى الأداة المالية المنفردة. وفي مثل هذه الحالة، فإن العوامل والمؤشرات ينبغي تقييمها لمحافظ أو لمجموعات من محافظ أو لأجزاء من محفظة مناسبة من الأدوات المالية لتحديد ما إذا كان المتطلب الوارد في الفقرة "٥,٥,٣" للاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر قد تم استيفاؤه.

ب٥,٥,١٧– قد تكون القائمة غير الشاملة التالية من المعلومات ملائمة لتقييم التغيرات في المخاطر الائتمانية:

(أ) التغيرات المهمة في مؤشرات السعر الداخلية للمخاطر الائتمانية الناتجة عن تغير في المخاطر الائتمانية منذ البداية، بما في ذلك، ولكن لا يقتصر على، هامش الائتمان الذي ينشأ إذا ما تم –مجددا– استحداث أو إصدار أداة مالية معينة أو أداة مالية مشابهة، بنفس الشروط ونفس الطرف المقابل، في تاريخ التقرير.

(ب) التغيرات الأخرى في معدلات أو شروط أداة مالية قائمة والتي ستختلف –بشكل كبير – إذا ما تم – مجددا – استحداث أو إصدار الأداة في تاريخ التقرير (مثل شروط أكثر تشددا، أو زيادة مبالغ الضمان أو الضمانات، أو تغطية دخل أعلى) بسبب تغيرات في المخاطر الائتمانية للأداة المالية منذ الاعتراف الأولي.

(ج) التغيرات المهمة في مؤشرات السوق الخارجية للمخاطر الائتمانية لأداة مالية معينة أو لأدوات مالية مشابهة لها نفس العمر المتوقع. وتشمل التغيرات في مؤشرات السوق للمخاطر الائتمانية – ولكنها لا تقتصر – على:

(١) هامش الائتمان.

(٢) أسعار مبادلة الإخفاق في الائتمان للمقترض.

(٣) طول المدة أو المدى الذي كانت فيه القيمة العادلة لأصل مالي أقل من تكلفته المتستهلكة.

(٤) معلومات السوق الأخرى المتعلقة بالمقترض، مثل التغيرات في سعر دين المقترض وأدوات حقوق ملكيته.

(د) التغير الفعلي أو المتوقع المهم في التبويب الائتماني الخارجي لأداة مالية.

(هـ) التدني الفعلي أو المتوقع في التبويب الائتماني للمقترض أو الانخفاض في النقاط السلوكية المسجلة التي تستخدم في تقييم المخاطر الائتمانية داخليا. وتكون التبويبات الائتمانية الداخلية والنقاط السلوكية المسجلة من الممكن الاعتماد عليها أكثر عندما يتم ربطها بالتبويبات الخارجية أو تأييدها بدراسات الإخفاق في السداد.

(و) التغييرات العكسية الحالية أو المتوقعة في الأعمال، أو في الظروف المالية أو الاقتصادية التي يتوقع أن تتسبب في تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بالتزامات دينه، مثل زيادة فعلية أو متوقعة في معدلات البطالة.

(ز) التغير الفعلي أو المتوقع المهم في النتائج التشغيلية للمقترض. ومن أمثلة ذلك التقلص الفعلي أو المتوقع للإيرادات أو هوامش الربح، والزيادة الفعلية أو المتوقعة في المخاطر التشغيلية، وقصور فى أو متوقع في رأس المال العامل، والانخفاض الفعلي أو المتوقع في جودة الأصل، والزيادة الفعلية أو المتوقعة في رفع الميزانية العمومية، والسيولة، والمشاكل الإدارية أو التغير في نطاق الأعمال أو الهيكل التنظيمي (مثل عدم استمرار قطاع من الأعمال) التي ينتج عنها تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بالتزامات دينه.

(ح) الزيادات المهمة في المخاطر الائتمانية على الأدوات المالية الأخرى لنفس المقترض.

(ط) التغير العكسي الفعلي أو المتوقع المهم في البيئة التنظيمية، أو الاقتصادية، أو التقنية للمقترض التي ينتج عنها تغير مهم في قدرة المقترض على الوفاء بالتزامات دينه، مثل التراجع في الطلب على منتجات المقترض المخصصة للبيع بسبب حدوث تحول في التقنية.

(ي) التغيرات المهمة في قيمة الضمان المؤيد للالتزام أو في جودة ضمانات الطرف الثالث أو التعزيزات الائتمائية، التي يتوقع أن تقلص من الحافز الاقتصادي للمقترض لأداء الدفعات التعاقدية المجدولة أو خلاف ذلك تؤثر في ترجيح حدوث إخفاق في السداد. على سبيل المثال، إذا تراجعت قيمة ضمان بسبب تراجع أسعار المساكن، فإن المقترضين في بعض السلطات القانونية لديهم حافز أكبر للإخفاق في سداد رهوناتهم العقارية.

(ك) التغير المهم في جودة الضمان المقدم من مساهم (أو والدي الفرد) إذا كان المساهم (أو والوالدين) لديهم حافزًا وقدرة مالية على منع الإخفاق في السداد من خلال ضخ رأس مال أو نقد.

(ل) التغيرات المهمة، مثل تخفيضات في الدعم المالي من المنشأة الأم أو منشأة شقيقة أخرى أو تغير فى أو توقع مهم في جودة تعزيز ائتمانية والتي يتوقع أن تقلل الحافز الاقتصادي للمقترض لأداء دفعات تعاقدية مجدولة. وتتضمن تعزيزات أو دعم جودة الائتمان أخذ الوضع المالي للضامن و/أو، فيما يتعلق بالحصص المُصدرة في توريق، ما إذا كان من المتوقع أن تكون الحصص تالية الاستحقاق، قادرة على استيعاب الخسائر الائتمانية المتوقعة (على سبيل المثال، الخسائر من القروض المتعلقة بالضمان).

(م) التغيرات المتوقعة في توثيق القرض بما في ذلك أي خرق متوقع للعقد قد يؤدي إلى تنازلات عن تعهدات أو إلى تعديلات فيها وفترات إعفاء من دفع الفائدة وزيادات في الفائدة وطلب ضمانات إضافية أو ضمانات أو تغيرات اخرى في الإطار التعاقدي للأداة.

(ن) التغيرات المهمة في الآداء والسلوك المتوقع للمقترض، بما في ذلك التغيرات في وضع الدفع من جانب المقترضين ضمن المجموعة (على سبيل المثال حدوث زيادة في العدد أو المدى المتوقع للدفعات التعاقدية التي تدفع متأخرة أو حدوث زيادات كبيرة في العدد المتوقع للمقترضين من خلال بطاقات الائتمان الذين يتوقع أن يتجاوزوا حدهم الائتماني أو الذين يتوقع أن يسددوا مبالغ الحد الأدنى الشهرية).

(س) التغييرات في منهج المنشأة في إدارة الائتمان فيما يتعلق بالأداة المالية، أي المستند إلى المؤشرات المستجدة على التغيرات في المخاطر الائتمانية، وممارسة إدارة المنشأة للمخاطر الائتمانية المتوقع أن تصبح أكثر نشاطا أو تركيزا علـى إدارة الأداة، بما في ذلك إخضاع الأداة لمتابعة أو مراقبة أدق، أو تدخل المنشأة تحديدا مع المقترض.

(ع) المعلومات عن تجاوز موعد الاستحقاق، بما في ذلك الافتراض الممكن إثبـات عدم صحته في ظروف محدودة كما تم توضيحه في الفقرة "١١,٥,٥".

ب١٨,٥,٥ – في بعض الحالات، قد تكون المعلومـات النوعيـة والمعلومـات الكميـة غيـر الاحصائية المتاحة كافية لتحديد أن الأداة المالية قد استوفت الـضوابط للاعتـراف بمخصص خسارة بمبلغ مساوٍ للخسائر الائتمانية المتوقعة على مـدى العمـر. أي أنه، لا حاجة لتدفق المعلومات في نموذج احصائي أو عملية تبويب ائتماني لتحديـد ما إذا كانت قد حدثت زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية علـى الأداة الماليـة. وفي حالات أخرى، قد يلزم المنشأة الأخذ في الحسبان معلومات أخرى، بمـا فـي ذلك المعلومات التي توفرها النماذج الاحصائية أو عمليـات التبويـب الائتمـاني. وبدلاً من ذلك، تستطيع المنشأة الاستناد فـي تقييمهـا إلـى كـلا النـوعين مـن المعلومات، أي العوامل النوعية التي لا يتم الحصول عليها من خلال آلية التبويـب الداخلية، وفئة تبويب داخلية محددة في فترة التقرير، مـع الأخـذ فـي الحـسبان خصائص المخاطر الائتمانية عند الاعتراف الأولي، إذا كان كل من النـوعين مـن المعلومات مناسبا.

افتراض تجاوز الاستحقاق لأكثر من ثلاثين يوما الممكـن إثبـات عـدم صـحته في ظروف محدودة

ب١٩,٥,٥ – لا يُعد الافتراض الممكن إثبات عدم صحته في ظروف محدودة الوارد في الفقرة "١١,٥,٥" مؤشرًا مطلقا على وجوب الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر، ولكنه يفترض بأن يكون آخر نقطة ينبغي عندها الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر حتى عند استخدام معلومات ذات نظرة للمستقبل (بما في ذلك عوامل الاقتصاد الكلي على مستوى المحفظة).

ب٢٠,٥,٥ – يمكن للمنشأة إثبات عدم صحة هذا الافتراض في ظروف محدودة. وبالرغم من ذلك، تستطيع القيام بذلك – فقط – عندما يتوفر لها معلومات معقولة ومؤيدة تبرهن على أنه حتى إذا تجاوزت الدفعات التعاقدية استحقاقها لأكثر من ثلاثين

يوما، فإن ذلك لا يمثل زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية على الأداة المالية. على سبيل المثال، عندما يكون عدم الدفع سهوًا من قبل الإدارة، لا أن يكون ناتجا عن صعوبات مالية للمقترض، أو أن يكون لدى المنشأة اطلاع على دليل تاريخي يبرهن على عدم وجود ربط بين زيادات كبيرة في مخاطر الإخفاق في السداد والأصول المالية التي تجاوزت دفعاتها موعد استحقاقها لأكثر من ثلاثين يوما ولكن ذلك الدليل لا يحدد مثل ذلك الربط عندما تكون الدفعات قد تجاوزت استحقاقها لأكثر من ٦٠ يوما.

ب٢١,٥,٥ – لا تستطيع المنشأة ضبط توقيت الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية والاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر مع متى يعد الأصل المالي أصلاً مضمحل ائتمانيًا أو بناءً على تعريف المنشأة الداخلي للإخفاق في السداد.

الأدوات المالية ذات المخاطر الائتمانية المنخفضة في تاريخ التقرير

ب٢٢,٥,٥ – تعد المخاطر الائتمانية على الأداة المالية منخفضة لأغراض الفقرة "١٠,٥,٥"، إذا كانت للأداة المالية مخاطر منخفضة للإخفاق في سدادها، وكان للمقترض قدرة كبيرة على الوفاء بالتزاماته من التدفق النقدي التعاقدي في الأجل القريب وكان يحتمل، ولكن ليس بالضرورة، أن تقلل التغيرات العكسية في الظروف الاقتصادية وظروف الأعمال في الأجل الطويل قدرة المقترض على الوفاء بالتزاماته من التدفق النقدي التعاقدي. ولا تعد الأدوات المالية ذات مخاطر ائتمانية منخفضة عندما تعد أن لها مخاطر خسارة منخفضة – فقط – بسبب قيمة الضمان وأن الأداة المالية بدون ذلك الضمان لا تعد ذات مخاطر ائتمانية منخفضة. كما أن الأدوات المالية لا تعد أن لها مخاطر ائتمانية منخفضة لمجرد أن لها مخاطر إخفاق في السداد أقل من الأدوات المالية الأخرى للمنشأة أو بالنسبة للمخاطر الائتمانية في البلد التي تعمل المنشأة في نطاقها.

ب٢٣,٥,٥ – لتحديد ما إذا كانت للأداة المالية مخاطر ائتمانية منخفضة، يمكن للمنشأة استخدام تبويباتها الائتمانية الداخلية أو منهجياتها الأخرى التي تتفق مع تعريف عالمي متفق عليه للمخاطر الائتمانية المنخفضة ويأخذ في الحسبان المخاطر ونوع الأدوات المالية التي يتم تقييمها. والتبويب الخارجي لـ "درجة الاستثمار" هو مثال على الأداة المالية التي قد تعد بأن لها مخاطر ائتمانية منخفضة. وبالرغم من ذلك، ليس مطلوبا بأن تكون الأدوات المالية مصنفة خارجيا لكي تعد ذات مخاطر ائتمانية منخفضة. وبالرغم من ذلك، ينبغي أن تعد بأن لها مخاطر ائتمانية منخفضة من منظور مشارك في السوق يأخذ في الحسبان جميع أحكام وشروط الأداة المالية.

ب٢٤,٥,٥ – لا يتم الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من أداة مالية لمجرد أنه كان قد تم اعتبارها بأن لها مخاطر ائتمانية منخفضة في فترة التقرير السابقة ولا تعد بأن لها مخاطر ائتمانية منخفضة في تاريخ التقرير. وفي مثل هذه الحالة، يجب على المنشأة تحديد ما إذا كان هناك زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي وعليه ما إذا كان مطلوبا الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر وفقا للفقرة "٣,٥,٥".

التعديلات

ب٢٥,٥,٥ – في بعض الحالات، يمكن أن تؤدي إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية لأصل مالي أو تعديلها إلى الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي الحالي وفقا لهذا المعيار. عندما ينتج عن تعديل الأصل المالي الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي الحالي وما يتبع ذلك من الاعتراف بالأصل المالي المعدل، فإن الأصل المعدل يعد أصلاً ماليًا "جديدًا" لأغراض هذا المعيار.

ب٢٦,٥,٥ – وبناءً عليه، يجب معاملة تاريخ التعديل على أنه تاريخ الاعتراف الأولي لذلك الأصل المالي عند تطبيق متطلبات الاضمحلال على الأصل المالي المعدل. وهذا يعني عادة قياس خسارة الاضمحلال بمبلغ مساو للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهرا إلى حين استيفاء متطلبات الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر المبينة في الفقرة "٣,٥,٥". وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات غير المعتادة وعقب تعديل ينتح عنه الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي الأصلي، فقد يكون هناك دليل على أن الأصل المالي المعدل مضمحل ائتمانيًا عند الاعتراف الأولي، وعليه، فإن الأصل المالي ينبغي الاعتراف به على أنه أصل مالي تم إنشاؤه مضمحل ائتمانيًا. وقد يحدث هذا، على سبيل المثال، في موقف يكون فيه تعديل جوهري، لأصل في حالة إعسار، قد أدى إلى الاستبعاد من الدفاتر للأصل المالي الأصلي. وفي مثل هذه الحالة، قد يكون من المحتمل أن ينتج عن التعديل أصل مالي جديد مضمحل ائتمانيًا عند الاعتراف الأولي.

ب٢٧,٥,٥ – إذا كانت قد تمت إعادة التفاوض بشأن التدفقات النقدية التعاقدية من أصل مالي أو بخلاف ذلك تعديلها، ولكن الأصل المالي لم يتم استبعاده من الدفاتر، فإن الأصل المالي لا يعد – تلقائيًا – بأن له مخاطر ائتمانية أقل. ويجب على المنشأة تقييم ما إذا كان هناك زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي على أساس جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. ويشمل ذلك المعلومات التاريخية والمعلومات ذات النظرة للمستقبل وتقييم المخاطر الائتمانية على مدى العمر المتوقع للأصل المالي، والتي

تشمل المعلومات بشأن الظروف التي أدت إلى التعديل. وقد يشمل الدليل على أن ضوابط الاعتراف بالخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر لم تعد مستوفاة: وجود سجل تاريخي لأداء الدفعات حتى تاريخه وفي موعدها، وفقًا للشروط التعاقدية المعدلة. ويلزم العميل – عادة – بان يدلل بشكل ثابت على سلوك جيد بالدفع على مدى فترة من الوقت قبل أن تعد المخاطر الائتمانية قد انخفضت. على سبيل المثال، فإن سجل عدم الدفع أو الدفعات غير المكتملة لا يتم محوه – عادة – بمجرد أداء دفعة واحدة في الوقت المحدد عقب تعديل الشروط التعاقدية.

قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة

الخسائر الائتمانية المتوقعة

ب٢٨,٥,٥–الخسائر الائتمانية المتوقعة هي تقدير مرجح بالاحتمالات للخسائر الائتمانية (أي القيمة الحالية لكل العجز النقدي) على مدى العمر المتوقع للأداة المالية. والعجز النقدي هو الفرق بين التدفقات النقدية واجبة السداد للمنشأة وفقا للعقد والتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها. ونظرا لأن الخسائر الائتمانية المتوقعة تأخذ في الحسبان مبلغ وتوقيت الدفعات، فإن الخسائر الائتمانية تنشأ حتى إذا كانت المنشأة تتوقع أن يتم الدفع لها – بالكامل – ولكن في وقت لاحق بعد أن يصبح واجب السداد بموجب العقد.

ب٢٩,٥,٥–للأصول المالية، فإن الخسارة الائتمانية هي القيمة الحالية للفرق بين:

(أ) التدفقات النقدية التعاقدية التي تكون واجبة السداد للمنشأة بموجب العقد وبين.

(ب) التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها.

ب٣٠,٥,٥– لارتباطات القروض التي لم يتم سحبها، فإن الخسارة الائتمانية هي القيمة الحالية للفرق بين:

(أ) التدفقات النقدية التعاقدية واجبة السداد للمنشأة إذا قام حامل ارتباط القرض بسحب القرض.

و(ب) التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها إذا كان قد تم سحب القرض.

ب٣١,٥,٥–يجب أن يكون تقدير المنشأة للخسائر الائتمانية المتوقعة من ارتباطات القروض متفقا مع توقعاتها بالسحوبات من هذا الارتباط للقروض، أي يجب أن تأخذ في الحسبان الجزء المتوقع من ارتباط القرض الذي سيتم سحبه خلال ١٢ شهرا من تاريخ التقرير وذلك عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة عن ١٢ شهرا، والجزء المتوقع من ارتباط القرض الذي سوف يتم سحبه على مدى العمر المتوقع لارتباط القرض وذلك عند تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر.

ب٥,٥,٣٢- لعقد الضمان المالي، فإن المنشأة مطالبة بأداء الدفعات - فقط - في حالة إخفاق المدين في السداد وفقا لشروط الأداة المالية التي يتم ضمانها. وبناءً عليه، فإن العجز النقدي هو الدفعات المتوقعة لتعويض حامل الأداة مقابل الخسائر الائتمانية التي يتكبدها مطروحًا منها أي مبالغ تتوقع المنشأة استلامها من حامل الأداة، وهو المدين أو أي طرف آخر. وإذ تم ضمان الأصل - بشكل كامل -، فإن تقدير العجز النقدي لعقد ضمان مالي يكون متفقا مع تقديرات العجز النقدي مقابل الأصل الخاضع للضمان.

ب٥,٥,٣٣- يجب على المنشأة قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة للأصل المالي الذي يعد على أنه مضمحل ائتمانيًا في تاريخ التقرير، ولكنه ليس أصلاً ماليًا مضمحل عند شرائه أو إنشائه على أنها الفرق بين إجمالي القيمة الدفترية للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية التقديرية المخصومة بمعدل الفائدة الأصلي للأصل المالي. يتم الاعتراف بأي تعديل في الأرباح أو الخسائر على أنه ربح أو خسارة من الاضمحلال.

ب٥,٥,٣٤- عند قياس خسارة الاضمحلال مقابل الإيجار المستحق فإن التدفقات النقدية المستخدمة لتحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب أن تكون متفقة مع التدفقات النقدية المستخدمة في قياس الإيجار المستحق وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير".

ب٥,٥,٣٥- يمكن للمنشأة استخدام وسائل عملية عند قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة إذا كانت متفقة مع المبادئ الواردة في الفقرة "٥,٥,١٧". ومثال على الوسيلة العملية هو حساب الخسائر الائتمانية المتوقعة من المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين باستخدام مصفوفة المخصص. وتستخدم المنشأة خبرتها التاريخية في الخسائر الائتمانية (المعدلة بحسب ما هو مناسب وفقا للفقرتين "ب٥,٥,٥١"، "ب٥,٥,٥٢") من المبالغ المستحقة التحصيل من المدينين التجاريين لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهرًا أو الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر من الأصول المالية بحسب الملائم. قد تحدد مصفوفة المخصص، على سبيل المثال، معدلات ثابتة للمخصص وهو ما يعتمد على عدد الأيام التي تكون فيها المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين متجاوزة لاستحقاقها (على سبيل المثال، ١ في المائة إذا لم تكن متجاوزة لموعد استحقاقها، ٢ في المائة إذا تجاوز موعد استحقاقها بأقل من ثلاثين يوما، ٣ في المائة إذا تجاوز موعد استحقاقها

بأكثر من ثلاثين يوما ولكن أقل من ٩٠ يوما، ٢٠ في المائة إذا تجاوز موعد استحقاقها من ٩٠ إلى ١٨٠ يوما الخ). وتبعا لتنوع قاعدة عملائها، فإن المنشأة تستخدم المجموعات المناسبة إذا كانت خبرتها التاريخية في الخسائر الائتمانية تظهر أنماط خسارة مختلفة – بشكل كبير – لقطاعات العملاء المختلفة. ومن أمثلة الضوابط التي قد يتم استخدامها لتجميع الأصول فئات المنطقة الجغرافية، ونوع المنتج، وتبويب العميل، والضمان أو الضمان الائتماني التجاري ونوع العميل (مثل عميل جملة أو تجزئة).

تعريف الإخفاق في السداد

ب٣٦,٥,٥– تتطلب الفقرة "٩,٥,٥" عند تحديد ما إذا كانت المخاطر الائتمانية على أداة مالية قد زادت – بشكل جوهرى – بأنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان التغير في مخاطر حدوث إخفاق في السداد منذ تم الاعتراف الأولي.

ب٣٧,٥,٥– عند تعريف الإخفاق في السداد لأغراض تحديد مخاطر حدوث إخفاق في السداد، يجب على المنشأة تطبيق تعريف للإخفاق في السداد يكون متفقًا مع التعريف المستخدم لأغراض الإدارة الداخلية للمخاطر الائتمانية للأداة المالية ذات الصلة وأخذ المؤشرات النوعية في الحسبان (على سبيل المثال، الشروط المالية) عندما يكون ذلك مناسبا. وبالرغم من ذلك، فإن تأخر استحقاقه بمدة ٩٠ يوما – ما لم تكن المنشأة لديها معلومات معقولة ومؤيدة لتوفير دليل على أن استخدام ضوابط للإخفاق في السداد بعد هذه الفترة تعد أكثر مناسبة – ويجب تطبيق تعريف الإخفاق في السداد المستخدم لهذه الأغراض بثبات على جميع الأدوات المالية ما لم تُتح معلومات تدل على أن تعريفا آخر للإخفاق في السداد يعد أكثر مناسبة لأداة مالية معينة.

الفترة التي يتم على مداها تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة

ب٣٨,٥,٥– وفقا للفقرة "١٩,٥,٥"، فإن أقصى فترة يجب على مداها تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة هي أقصى فترة تعاقدية تكون المنشأة على مداها معرضة للمخاطر الائتمانية. ولارتباطات القروض وعقود الضمان المالي، فإن هذه هي أقصى فترة تعاقدية تكون المنشأة على مداها لديها التزام تعاقدي حالي بتقديم ائتمان.

ب٣٩,٥,٥ – وبالرغم من ذلك، وفقا للفقرة "٢٠,٥,٥"، فإن بعض الأدوات المالية تنطوي على كل من قرض ومُكوّن ارتباط لم يتم سحبه ولا تحد قدرة المنشأة التعاقدية على طلب السداد وإلغاء الارتباط الذي لم يتم سحبه من تعرض المنشأة للخسائر الائتمانية على فترة الإشعار التعاقدية. على سبيل المثال، فإن التسهيلات الائتمانية الدوارة، مثل البطاقات الائتمانية، وتسهيلات السحب على المكشوف، يمكن سحبها تعاقديا من قبل المقرض بموجب إشعار تبلغ أقل فترة له يوم واحد. وبالرغم من ذلك، في الممارسة يستمر المقرضون في تقديم الائتمان لفترة أطول ويمكن أن يقوموا بسحب التسهيل – فقط – بعدما تزداد المخاطر الائتمائية للمقترض، وهو ما قد يجعل من المتأخر كثيرا منع بعض أو جميع الخسائر الائتمانية المتوقعة. إن هذه الأدوات المالية لها عموما الخصائص التالية نتيجة لطبيعة الأداة المالية، والطريقة التي تدار بها الأداة المالية، وطبيعة المعلومات المتاحة حول الزيادات الجوهرية في المخاطر الائتمانية:

(أ) أن الأدوات المالية ليس لها أجل أو هيكل سداد ثابت وعادة ما يكون لها فترة إلغاء تعاقدية قصيرة (على سبيل المثال، يوما واحدا).

(ب) أن القدرة التعاقدية على إلغاء العقد لا يتم فرضها في حالة الإدارة اليومية المعتادة للأداة المالية ويمكن إلغاء العقد – فقط – عندما تصبح المنشأة على علم بزيادة في المخاطر الائتمانية على مستوى التسهيل.

(ج) أن الأدوات المالية تدار على أساس جماعي.

ب٤٠,٥,٥ –عند تحديد الفترة التي يتوقع أن تتعرض المنشأة على مداها لمخاطر ائتمانية، ولكن تلك التي لا تستطيع المنشأة تقليل الخسائر الائتمانية المتعلقة بها من خلال الإجراءات المعتادة لإدارة المخاطر الائتمانية، فإنه ينبغي على المنشأة الأخذ في الحسبان عوامل مثل المعلومات والخبرة التاريخية بشأن:

(أ) الفترة التي كانت المنشأة معرضة على مداها للمخاطر الائتمانية على أدوات مالية مشابهة.

(ب) طول الفترة الزمنية لحالات الإخفاق في السداد ذات الصلة التي تحدث على أدوات مالية مشابهة عقب زيادة جوهرية في المخاطر الائتمانية.

(ج) إجراءات إدارة المخاطر الائتمانية التي تتوقع المنشأة اتخاذها بمجرد أن تزداد المخاطر الائتمانية على الأداة المالية، مثل تخفيض أو إزالة الحدود التي لم يكن قد تم سحبها.

النتيجة المرجحة بالاحتمالات

ب٤١,٥,٥ – ليس الغرض من تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة تقدير لتصور أسوأ حالة أو تقدير لتصور أفضل حالة. وبدلاً من ذلك، فإن تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب أن يعكس – دائما – إمكانية حدوث خسائر ائتمانية وإمكانية عدم حدوث خسائر ائتمانية حتى إذا كانت النتيجة الأكثر ترجيحا هي عدم حدوث خسارة ائتمانية.

ب٤٢,٥,٥ –تتطلب الفقرة "١٧,٥,٥(أ)" تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لتعكس مبلغًا غير متحيز مرجحًا بالاحتمالات يتم تحديده من خلال تقييم نطاق من النتائج المحتملة. وفي الممارسة، لا يلزم أن يكون هذا تحليلاً معقدًا. وفي بعض الحالات، يعد وضع نماذج بسيطة –نسبيا – كاف، دون الحاجة لعدد كبير من المحاكاة المفصلة للتصورات. على سبيل المثال، فإن متوسط الخسائر الائتمانية لمجموعة كبيرة من الأدوات المالية التي خصائص مخاطرها مشتركة يمكن أن يكون تقديرا معقولا لمبلغ مرجحًا بالاحتمالات. وفي حالات أخرى، على الأرجح سيلزم تحديد التصورات التي تحدد مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية لنتائج معينة والترجيح المقدر لهذه النتائج. وفي تلك الحالات، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب أن تعكس نتيجتين على الأقل – وفقا للفقرة "١٨,٥,٥".

ب٤٣,٥,٥ –للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر، يجب على المنشأة تقدير مخاطر حدوث إخفاق في السداد على الأداة المالية خلال عمرها المتوقع. وخسائر الائتمان المتوقعة على مدى ١٢ شهرًا هي جزء من الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر وتعبر عن العجز النقدي لفترة العمر الذي ينتج إذا حدث إخفاق في السداد على مدى ١٢ شهرًا بعد تاريخ التقرير (أو فترة أقصر إذا كان العمر المتوقع للأداة المالية أقل من ١٢ شهرًا)، مرجحة باحتمال حدوث الإخفاق في السداد. وعليه، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ شهرًا ليست هي الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر التي تتكبدها المنشأة من الأدوات المالية التي تتوقع أن يحدث إخفاق في سدادها خلال ١٢ شهرًا التالية وليست هي العجز النقدي المتوقع على مدى ١٢ شهرًا.

القيمة الزمنية للنقود

ب٤٤,٥,٥ –خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة إلى تاريخ التقرير، وليس إلى تاريخ الإخفاق المتوقع في السداد أو تاريخ آخر، باستخدام معدل الفائدة الفعلي الذي يتم تحديده عند الاعتراف الأولي أو تقريب له. وإذا كان للأداة المالية معدل فائدة متغير، فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة يجب خصمها باستخدام معدل الفائدة الفعلي الحالي الذي يتم تحديده وفقا للفقرة "ب٥,٤,٥".

ب٤٥,٥,٥ –يجب خصم الخسائر الائتمائية المتوقعة للأصول المالية المضمحلة عند شـرائها أو إنشائها، باستخدام معدل الفائدة الفعلي المُعدل بالمخاطر الائتمانية الذي يتم تحديده عند الاعتراف الأولي.

ب٤٦,٥,٥ –يجب خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة من مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل باستخدام نفس معدل الخصم المستخدم في قياس مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٩).

ب٤٧,٥,٥ –يجب خصم الخسائر الائتمانية المتوقعة من ارتباط قرض باستخدام معدل الفائدة الفعلي أو تقريب له، والذي سيتم تطبيقه عند الاعتراف بالأصل المالي الناتج عن ارتباط القرض. وهذا بسبب أنه لغرض تطبيق متطلبات الاضمحلال، فإن الأصل المالي الذي يتم الاعتراف به عقب سحب مبالغ على ارتباط قرض يجب معاملته على أنه استمرار لذلك الارتباط وليس معاملته على أنه أداة مالية جديدة. ولذلك فإن الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأصل المالي يجب قياسها بالأخذ في الحسبان المخاطر الائتمانية الأولية لارتباط القرض من التاريخ الذي أصبحت فيه المنشأة طرفا في الارتباط الذي لا رجعة فيه.

ب٤٨,٥,٥ – الخسائر الائتمانية المتوقعة من عقود الضمان المالي أو من ارتباطات القروض التي لا يمكن تحديد معدل الفائدة الفعلي لها يجب أن يتم خصمها بتطبيق معدل الخصم الذي يعكس التقييم الحالي للسوق للقيمة الزمنية للنقود وللمخاطر التي تكون مرتبطة بالتدفقات النقدية ولكن فقط إذا تم، وبالقدر الذي يتم به، أخذ المخاطر في الحسبان من خلال تعديل معدل الخصم بدلاً من تعديل العجز النقدي الذي يتم خصمه.

المعلومات المعقولة والمؤيدة

ب٤٩,٥,٥ –لغرض هذا المعيار، فإن المعلومات المعقولة والمؤيدة هي تلك التي تكون متاحة – بشكل معقول – في تاريخ التقارير الاقتصادية المستقبلية. وتعد المعلومات التي تكون متاحة لأغراض التقرير المالي أنها متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

ب٥٠,٥,٥ – لا تطالب المنشأة بتضمين توقعات الظروف المستقبلية على مدى مجمل العمر المتوقع للأداة المالية. وتعتمد درجة الاجتهاد المطلوب لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة على إمكانية توفر معلومات مفصلة. وكلما زاد أفق التوقع، تنقص إمكانية توفر معلومات مفصلة وتزداد درجة الاجتهاد المطلوب لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة. ولا يتطلب تقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة تقديرًا مفصلا للفترات التي تقع في المستقبل البعيد. لمثل تلك الفترات، تستطيع المنشأة استقراء التوقعات من المعلومات المتاحة المفصلة.

ب٥١,٥,٥ – لا يلزم المنشأة القيام ببحث شامل عن المعلومات ولكن يجب عليها الأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما والتي تكون ذات صلة بتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة، بما في ذلك أثر الدفعات المقدمة المتوقعة. ويجب أن تتضمن المعلومات المستخدمة عوامل تكون مرتبطة بالمقترض، والظروف الاقتصادية العامة وتقييم كل من التوجه الحالي والمتوقع للظروف في تاريخ التقرير. ويمكن للمنشأة استخدام مصادر عديدة للبيانات، والتي قد تكون داخلية (تحددها المنشأة) وأيضًا خارجية. وتشمل المصادر المحتملة للمعلومات الخبرة الداخلية التاريخية في الخسائر الائتمانية، والتبويبات الداخلية، وخبرة المنشآت الأخرى في الخسائر الائتمانية، والتبويبات والتقارير والاحصاءات الخارجية. ويمكن للمنشآت التي ليس لديها مصادر بيانات تحددها المنشأة، أو لها مصادر غير كافية، استخدام خبرة مجموعة نظيرة في الأداة المالية (أو مجموعات من الأدوات المالية) المقارنة لها.

ب٥٢,٥,٥ –تعد المعلومات التاريخية أرضية أو أساسا مهما يتم بناءً عليه قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة تعديل البيانات التاريخية، مثل الخبرة في الخسائر الائتمانية، على أساس البيانات الحالية الممكن رصدها لتعكس الظروف الحالية وتوقعاتها للظروف المستقبلية التي لم تؤثر على الفترة التي استندت إليها البيانات التاريخية، ولإزالة أثار تلك الظروف في الفترة التاريخية التي ليست ذات صلة بالتدفقات النقدية التعاقدية المستقبلية. وفي بعض الحالات، يمكن أن تكون أفضل معلومات معقولة ومؤيدة هي معلومات تاريخية غير معدلة، تبعا لطبيعة المعلومات التاريخية ومتى تم حسابها، مقارنة بالظروف في تاريخ التقرير وخصائص الأداة المالية التي يجري النظر فيها. وينبغي أن تعكس تقديرات التغيرات في الخسائر الائتمانية المتوقعة، وأن تكون متسقة – من حيث الاتجاه – مع التغيرات في البيانات ذات الصلة الممكن رصدها من فترة لأخرى (مثل التغيرات في معدلات البطالة، أو أسعار العقارات، أو أسعار السلع، أو وضع السداد أو العوامل الأخرى التي تدل على خسائر ائتمانية من الأداة المالية أو إلى التغيرات في مجموعة الأدوات المالية وفي قوة هذه التغيرات). ويجب على المنشأة القيام – بشكل منتظم – باستعراض المنهجية والافتراضات المستخدمة لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لتقليص أي فروق بين التقديرات والخبرة الفعلية في الخسائر الائتمانية.

ب٥٣,٥,٥ – عند استخدام الخبرة التاريخية في الخسائر الائتمانية لتقدير الخسائر الائتمانيـة، مـن المهم تطبيق تلك المعلومات بشأن معدلات الخـسائر الائتمانيـة التاريخيـة علـى المجموعات التي يتم تعريفها بطريقة تتفق مع المجموعات التي تم لها رصد معدلات الخسائر الائتمانية التاريخية. وتبعا لذلك، فإن الطريقة المستخدمة يجب أن تمكن من ربط كل مجموعة من الأصول المالية بالمعلومات بشأن الخبرة السابقة في الخسائر الائتمانية في مجموعات من الأصول المالية التي تكون خصائص مخاطرها متشابهة وبالبيانات ذات الصلة الممكن رصدها، التي تعكس الظروف الحالية.

ب٥٤,٥,٥ –تعكس الخسائر الائتمانية المتوقعة توقعـات المنـشأة ذاتهـا للخـسائر الائتمانيـة. وبالرغم من ذلك، عند أخذ جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكـون متاحـة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في الحـسبان عنـد تقـدير الخـسائر الائتمانيـة المتوقعة، يجب على المنشأة أيضًا الأخذ في الحسبان معلومـات الـسوق الممكـن رصدها بشأن الخسائر الائتمانية لأداة مالية معينة أو أدوات مالية مشابهة.

الضمان

ب٥٥,٥,٥ – لأغراض قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة، فإن تقدير العجز النقدي المتوقع يجـب أن يعكس التدفقات النقدية المتوقعة من الضمان والتعزيزات الائتمانية الأخرى التي تُعد جزءًا من الشروط التعاقدية والتي لا يتم الاعتراف بهـا –بـشكل منفـصل – من قبل المنشأة. إن تقدير العجز النقدي المتوقع من أداة مالية مـضمونة بـضمان يعكس مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة من مصادرة الضمان مطروحا منـه تكاليف الحصول على الضمان وبيعه، بغض النظـر عمـا إذا كانـت المـصادرة مرجحة (أي أن تقدير التدفقات النقدية المتوقعة يأخذ في الحسبان ترجيح المـصادرة والتدفقات النقدية التي ستنتج عنه). وتبعا لذلك، فإن أي تدفقات نقدية متوقعـة مـن تحقيق الضمان بعد تاريخ الاستحقاق التعاقدي للعقد يجب إدراجها في هذا التحليـل. وأي ضمان يتم الحصول عليه نتيجة للمصادرة لا يتم الاعتراف به على أنه أصـل منفصل عن الأداة المالية المضمونة بضمان ما لم يكن مستوفيا لضوابط الاعتراف ذات الصلة لأصل والواردة في هذا المعيار أو في المعايير الأخرى.

إعادة تبويب الأصول المالية (القسم ٦,٥)

ب ١,٦,٥– إذا قامت المنشأة بإعادة تبويب أصول مالية وفقا للفقرة "١,٤,٤"، فإن الفقرة "١,٦,٥" تتطلب تطبيق إعادة التبويب –بأثر مستقبلي – من تاريخ إعادة التبويب، ويتطلب كل من الفئات التي يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة وبالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر تحديد معدل الفائدة الفعلي عند الاعتراف الأولي. ويتطلب كل من هذين الصنفين – أيضًا – تطبيق متطلبات الاضمحلال بالطريقة نفسها. وتبعا لذلك، فعندما تقوم المنشأة بإعادة تبويب أصل مالي بين صنف القياس بالتكلفة المستهلكة وصنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن:

(أ) الاعتراف بإيراد الفائدة لا يتغير ولذلك فإن المنشأة تستمر في استخدام نفس معدل الفائدة الفعلي.

(ب) قياس الخسائر الائتمانية المتوقعة لا يتغير نظرًا لأن كلا صنفي القياس يطبقان نفس مدخل الاضمحلال. وبالرغم من ذلك، إذا تمت إعادة تبويب أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى صنف القياس بالتكلفة المستهلكة، فإنه يتم الاعتراف بمخصص خسارة على أنه تعديل على إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي من تاريخ إعادة التبويب. وإذا تمت إعادة تبويب أصل مالي من صنف القياس بالتكلفة المستهلكة إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإنه يتم الاستبعاد من الدفاتر لخسارة الاضمحلال (وعليه، لا يتم بعد ذلك الاعتراف به على أنه تعديل على إجمالي القيمة الدفترية) ولكن بدلاً من ذلك يتم الاعتراف به ضمن الدخل الشامل الآخر على أنه مبلغ مجمع الاضمحلال (بمبلغ مساوٍ) ويتم الإفصاح عنه من تاريخ إعادة التبويب.

ب٢,٦,٥ –وبالرغم من ذلك، فالمنشأة ليست مطالبة بالاعتراف بإيراد الفائدة أو مكاسب أو خسائر الاضمحلال من أصل مالي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر –بشكل منفصل – وتبعا لذلك، فعندما تعيد المنشأة تبويب أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فإن معدل الفائدة الفعلي يتم تحديده على أساس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التبويب. إضافة إلى ذلك، ولأغراض تطبيق القسم ٥,٥ على الأصل المالي من تاريخ إعادة التبويب، فإن تاريخ إعادة التبويب يعامل على أنه تاريخ الاعتراف الأولي.

المكاسب والخسائر (القسم ٧,٥)

ب٥,٧,١ –تسمح الفقرة "٥,٧,٥" للمنشأة القيام باختيار لا رجعة فيه بعرض التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار في أداة حقوق ملكية غير محتفظ بها للمتاجرة ضمن الدخل الشامل الآخر. ويتم هذا الاختيار على أساس كل أداة على حدى (أي لكل سهم على حدى). ولا يجوز أن يتم – لاحقا – تحويل المبلغ الذي يتم عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الأرباح أو الخسائر. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة تحويل المكسب أو الخسارة المجمعة داخل حقوق الملكية. ويتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح على مثل هذه الاستثمارات ضمن الأرباح أو الخسائر وفقا للفقرة "٦,٧,٥" ما لم تكن توزيعات الأرباح تمثل –بشكل واضح – استردادًا لجزء من تكلفة الاستثمار.

ب٥,٧,١أ– ما لم تنطبق الفقرة "٥,١,٤"، فإن الفقرة "٢,١,٤أ" تتطلب قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إذا كانت الشروط التعاقدية للأصل المالي تنشئ تدفقات نقدية هي – فقط – عبارة عن دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم وكان الأصل المالي محتفظ به ضمن نموذج أعمال يحقق هدفه من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية. يثبت صنف القياس هذا المعلومات ضمن الأرباح أو الخسائر كما لو كان الأصل المالي يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة، في حين أن الأصل المالي يتم قياسه في قائمة المركز المالي بالقيمة العادلة. المكاسب والخسائر، بخلاف تلك التي يتم الاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر وفقا للفقرتين "١٠,٧,٥"، "١١,٧,٥"، يتم الاعتراف بها ضمن الدخل الشامل الآخر. وعند استبعاد هذه الأصول المالية من الدفاتر، فإن المكاسب أو الخسائر المجمعة التي تم الاعتراف بها –سابقًا – ضمن الدخل الشامل الآخر يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر. ويُظهر ذلك الأرباح أو الخسائر التي كان سيتم الاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر عند الاستبعاد من الدفاتر فيما لو كان قد تم قياس الأصل المالي بالتكلفة المستهلكة.

ب٥,٧,٢– تطبق المنشأة معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) على الأصول المالية والالتزامات المالية التي تمثل بنودًا نقدية وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) والمُقومة بعملة أجنبية. ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) الاعتراف بأي مكاسب أو خسائر صرف العملات الأجنبية الناتجة من أصول نقدية والتزامات نقدية ضمن

الأرباح أو الخسائر. ويستثنى من ذلك البند النقدي المخصص على أنه أداة تغطية في تغطية تدفق نقدي (راجع الفقرة "١١,٥,٦")، أو تغطية صافي الاستثمار (راجع الفقرة "١٣,٥,٦") أو تغطية القيمة عادلة لأداة حقوق ملكية اختارت المنشأة عرض التغيرات في قيمتها العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر وفقا للفقرة "٥,٧,٥" (راجع الفقرة "٨,٥,٦").

ب٥,٧,٢أ– لغرض الاعتراف بمكاسب وخسائر صرف العملات الاجنبية بموجب معيار المحاسبة المصري رقم (١٣)، فإن الأصل المالي الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقا للفقرة "٢,١,٤" يعامل على أنه بند نقدي. وبناءً عليه، فإن مثل هذا الأصل المالي يعامل على أنه أصل يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة بالعملة الأجنبية. يتم الاعتراف بفروق الصرف على التكلفة المستهلكة ضمن الأرباح أو الخسائر، أما التغيرات الأخرى في القيمة الدفترية فيتم الاعتراف بها وفقا للفقرة "١٠,٧,٥".

ب٥,٧,٣– تسمح الفقرة "٥,٧,٥" للمنشأة القيام باختيار لا رجعة فيه بعرض التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة لاستثمارات معينة في أدوات حقوق ملكية ضمن الدخل الشامل الآخر. ومثل هذا الاستثمار لا يعد بندًا نقديا. وبناء عليه، فإن المكسب أو الخسارة الذي يتم عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر وفقا للفقرة "٥,٧,٥" يشمل أي مُكوّن صرف عملة أجنبية ذي صلة.

ب٥,٧,٤– إذا كانت هناك علاقة تغطية بين أصل نقدي غير مشتق والتزام نقدي غير مشتق، فإن التغيرات في مُكوِّن العملة الأجنبية لتلك الأداتين الماليتين يتم عرضها ضمن الأرباح أو الخسائر.

الالتزامات المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

ب٥,٧,٥– عندما تخصص المنشأة التزاما ماليا على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فيجب عليها تحديد ما إذا كان عرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر ستحدث عدم اتساق محاسبي في الأرباح أو الخسائر، أو ستضخمه. ويحدث عدم الاتساق المحاسبي أو يتزايد إذا كان عرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر سيؤدي إلى عدم اتساق أكبر في الأرباح أو الخسائر مما لو تم عرض تلك المبالغ ضمن الأرباح أو الخسائر.

ب٦,٧,٥– ولتحديد ذلك، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت تتوقع أن تتم المقاصة بين أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الأرباح أو الخسائر من خلال تغير في القيمة العادلة لأداة مالية أخرى يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر. ومثل هذا التوقع يجب أن يستند إلى علاقة اقتصادية بين خصائص الالتزام وخصائص الأداة المالية الأخرى.

ب٧,٧,٥– يتم ذلك التحديد عند الاعتراف الأولي ولا يعاد تقييمه. وللأغراض العملية، فلا يلزم المنشأة الدخول في جميع الأصول والالتزامات التي ينشأ عنها عدم اتساق محاسبي في الوقت نفسه تحديدا. ويسمح بتأخير معقول شريطة أن يكون من المتوقع حدوث أي معاملات متبقية. ويجب على المنشأة تطبيق منهجيتها –بشكل متسق– لتحديد ما إذا كان عرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر سيحدث عدم اتساق محاسبي في الأرباح أو الخسائر أو سيضخمه. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة استخدام منهجيات مختلفة عندما يكون هناك علاقات اقتصادية مختلفة بين خصائص الالتزامات المخصصة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وخصائص الأدوات المالية الأخرى. ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) من المنشأة تقديم إفصاحات نوعية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية بشأن منهجيتها في القيام بهذا التحديد.

ب٨,٧,٥– إذا حدث مثل عدم الاتساق المحاسبي هذا أو تضخم، فإن المنشأة مطالبة بعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة (بما في ذلك أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام) ضمن الأرباح أو الخسائر. وإذا لم يحدث مثل عدم الاتساق المحاسبي هذا أو لم يتزايد، فإن المنشأة مطالبة بعرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر.

ب٩,٧,٥– لا يجوز أن يتم –لاحقا– تحويل المبالغ التي يتم عرضها ضمن الدخل الشامل الآخر إلى الأرباح أو الخسائر. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة تحويل المكسب أو الخسارة المتراكم داخل حقوق الملكية.

ب١٠,٧,٥– يبين المثال التالي حالة يحدث فيها عدم اتساق محاسبي في الأرباح أو الخسائر إذا تم عرض أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام ضمن الدخل الشامل الآخر. يقدم بنك رهن عقاري قروضا إلى العملاء ويمول تلك القروض من بيع سندات فى السوق ذات خصائص متماشية مع القروض (على سبيل المثال المبلغ القائم وتوقيت السداد والاجل والعملة). وتسمح الشروط التعاقدية للقرض لعميل الرهن العقاري

بسداد قرضه مقدما (أي الوفاء بالتزامه تجاه البنك) من خلال شراء السند المقابل بالقيمة العادلة في السوق وتسليم ذلك السند إلى بنك الرهن العقاري، وينتج عن ذلك أنه إذا تراجعت الجودة الائتمانية للسند نتيجة لذلك الحق التعاقدي في السداد مقدمًا (وعليه، فإن القيمة العادلة لالتزام بنك الرهن العقاري تنخفض)، فإن القيمة العادلة للأصل المتمثل في قرض بنك الرهن العقاري تنخفض –أيضًا. يعكس التغير في القيمة العادلة للأصل حق عميل الرهن التعاقدي في سداد قرض الرهن العقاري مقدما من خلال شراء السند موضوع القرض بالقيمة العادلة (والتي انخفضت، في هذا المثال) وتسليم السند إلى بنك الرهن العقاري. لذلك، فإن أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام (السند) تتم المقاصة بينها ضمن الأرباح أو الخسائر من خلال تغير مقابل في القيمة العادلة لأصل مالي (القرض). ولو كانت أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام قد تم عرضها ضمن الدخل الشامل الآخر، فسيكون هناك عدم اتساق محاسبي في الأرباح أو الخسائر. لذلك، فإن بنك الرهن العقاري مطالب بعرض جميع التغيرات في القيمة العادلة للالتزام (بما في ذلك أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام) ضمن الأرباح أو الخسائر.

ب٥,٧,١١– في المثال الوارد في الفقرة "ب٥,٧,١٠"، هناك ربط تعاقدي بين أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام والتغيرات في القيمة العادلة للأصل المالي (أي نتيجة للحق التعاقدي لعميل الرهن العقاري في سداد القرض مقدما من خلال شراء السند بالقيمة العادلة وتسليم السند إلى بنك الرهن العقاري). وبالرغم من ذلك، قد يحدث – أيضًا – عدم اتساق محاسبي في غياب الربط التعاقدي.

ب٥,٧,١٢– لأغراض تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرتين "٥,٧,٧" و"٥,٧,٨"، لا يحدث عدم الاتساق المحاسبي – فقط – بسبب طريقة القياس التي تستخدمها المنشأة لتحديد أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام. ينشأ عدم اتساق محاسبي في الأرباح أو الخسائر – فقط – عندما يكون من المتوقع المقاصة بين أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية (كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠)) للالتزام والتغيرات في القيمة العادلة لأداة مالية أخرى. أما عدم الاتساق المحاسبي الذي ينشأ – فقط – كنتيجة لطريقة القياس (أي بسبب أن المنشأة لا تعزل التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام عن بعض التغيرات الأخرى في قيمته العادلة) فلا يؤثر على التحديد المطلوب بموجب الفقرتين "٥,٧,٧" و"٥,٧,٨". على سبيل المثال، قد لا تعزل المنشأة التغيرات

في المخاطر الائتمانية للالتزام عن التغيرات في مخاطر السيولة. وإذا عرضت المنشأة الأثر المجمع لكلا العاملين ضمن الدخل الشامل الآخر، فقد يحدث عدم اتساق محاسبي بسبب أن التغيرات في مخاطر السيولة قد يتم تضمينها في قياس القيمة العادلة للأصول المالية للمنشأة ويتم عرض التغير الإجمالي في القيمة العادلة لتلك الأصول ضمن الأرباح أو الخسائر. وبالرغم من ذلك، فإن سبب مثل عدم الاتساق المحاسبي هو عدم دقة القياس، وليس علاقة المقاصة الموضحة في الفقرة "ب٦,٧,٥" ولذلك، فإنه لا يؤثر على التحديد المطلوب بموجب الفقرتين "٧,٧,٥" و"٨,٧,٥".

معنى "المخاطر الائتمانية" (الفقرتان "٧,٧,٥" و"٨,٧,٥")

ب١٣,٧,٥- يعرف معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) المخاطر الائتمانية على أنها "مخاطر أن يتسبب أحد أطراف أداة مالية في خسارة مالية للطرف الأخر عن طريق عدم الوفاء بالتزامه". ويتعلق المتطلب الوارد في الفقرة "٧,٧,٥(أ)" بمخاطر فشل المُصدر في تنفيذ ذلك الالتزام المحدد. ولا يتعلق بالضرورة بالجدارة الائتمانية للمُصدر. على سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة التزامًا مضمونًا والتزامًا غير مضمون، والذين بخلاف ذلك يكونان متناظرين، فإن المخاطر الائتمانية لهذين الالتزامين تكون مختلفتين، حتى ولو كانت قد أصدرتهما نفس المنشأة. وتكون المخاطر الائتمانية على الالتزام المضمون أقل من المخاطر الائتمانية للالتزام غير المضمون. وقد تكون المخاطر الائتمانية للالتزام المضمون قريبة من صفر.

ب١٤,٧,٥- لأغراض تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة "٧,٧,٥(أ)"، فإن المخاطر الائتمانية تختلف عن مخاطر الآداء المرتبطة بالأصل. فمخاطر الآداء المرتبطة بالأصل لا تتعلق بمخاطر فشل المنشأة في الوفاء بالتزام معين، ولكنها تتعلق بمخاطر أن يكون أداء أصل واحد أو مجموعة من الأصول ضعيفا (أو ألا يكون هناك أداء على الإطلاق).

ب١٥,٧,٥- فيما يلي أمثلة على مخاطر الآداء المرتبطة بأصل محدد:

(أ) التزام بميزة الربط بالوحدة يتم بموجبه تحديد المبلغ واجب السداد – بموجب العقد – للمستثمرين على أساس أداء أصول محددة. إن أثر ميزة الربط بالوحدة تلك على القيمة العادلة للالتزام هو مخاطر أداء مرتبطة بالأصل، وليس مخاطر ائتمانية.

(ب) التزام مُصدّر من قبل منشأة يتسم هيكلها بالخصائص التالية. المنشأة منفصلة قانونا. وعليه فإن الأصول في المنشأة مقصورة فقط على مصلحة المستثمرين

فيها، حتى في حالة الافلاس. ولا تدخل المنشأة في معاملات أخرى ولا يمكن اتخاذ تصرف في الأصول افتراضيا. تكون المبالغ واجبة السداد للمستثمرين في المنشأة – فقط – إذا كانت الأصول المقصورة تولد تدفقات نقدية. وعليه، فإن التغيرات في القيمة العادلة للالتزام تعكس – بشكل رئيس – التغيرات في القيمة العادلة للأصول. إن أثر أداء الأصول على القيمة العادلة للالتزام هو مخاطر أداء مرتبطة بالأصل، وليس مخاطر ائتمانية.

تحديد أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية

ب١٦,٧,٥ – لأغراض تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة "٧,٧,٥(أ)"، يجب على المنشأة تحديد مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يمكن عزوه إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية لذلك الالتزام إما:

(أ) على أنه مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي لا يمكن عزوه إلى التغيرات في ظروف السوق التي تنشأ عنها مخاطر السوق (راجع الفقرتين "ب١٧,٧,٥" و"ب١٨,٧,٥")،

أو (ب) باستخدام طريقة بديلة تعتقد المنشأة أنها تعبر بصدق أكثر عن مبلغ التغير في القيمة العادلة للالتزام الذي يمكن عزوه إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية.

ب١٧,٧,٥ – التغيرات في ظروف السوق، التي ينتج عنها مخاطر سوق تشمل، التغيرات في معدل مؤشر معدل الفائدة أو سعر أداه مالية لمنشأة أخرى، أو سعر سلعة، أو سعر صرف عملة أجنبية، أو مؤشر للأسعار أو للمعدلات.

ب١٨,٧,٥ – إذا كانت التغيرات المهمة الوحيدة في ظروف السوق ذات الصلة بالالتزام هي التغيرات في (مؤشر) معدل فائدة تم رصده، فإن المبلغ الوارد في الفقرة "ب١٦,٧,٥(أ)" يمكن تقديره كما يلي:

١- أولا، تحسب المنشأة معدل العائد الداخلي للالتزام في بداية الفترة باستخدام القيمة العادلة للالتزام والتدفقات النقدية التعاقدية للالتزام في بداية الفترة. وتقوم بطرح (المؤشر) معدل الفائدة الذي تم رصده في بداية الفترة من هذا المعدل للعائد، للوصول إلى مُكوّن لمعدل العائد الداخلي المرتبط بالأداة.

٢- بعد ذلك، تحسب المنشأة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المرتبطة بالالتزام باستخدام التدفقات النقدية التعاقدية للالتزام في نهاية الفترة ومعدل خصم مساو لمجموع (١) (المؤشر) معدل الفائدة الذي تم رصده في نهاية الفترة و(٢) المُكوّن لمعدل العائد الداخلي المرتبط بالأداة كما تم تحديده في البند (أ).

٣- الفرق بين القيمة العادلة للالتزام في نهاية الفترة والمبلغ الذي تم تحديده في البند (ب) هو التغير في القيمة العادلة الذي لا يمكن عزوه إلى التغيرات في (المؤشر) معدل الفائدة الذي تم رصده. وهذا هو المبلغ الذي يتم عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر وفقا للفقرة "٧,٧,٥(أ)".

ب١٩,٧,٥ -يفترض المثال الوارد في الفقرة "ب١٨,٧,٥" أن التغيرات في القيمة العادلة الناشئة عن عوامل بخلاف التغيرات في المخاطر الائتمانية للأداة أو التغيرات في (المؤشر) معدل الفائدة الذي تم رصده ليست مهمة. وهذه الطريقة غير مناسبة إذا كانت التغيرات في القيمة العادلة الناشئة عن عوامل أخرى مهمة. وفي تلك الحالات، فإن المنشأة مطالبة باستخدام طريقة بديلة تقيس أثار التغيرات في المخاطر الائتمانية للالتزام بشكل أكثر صدقا (راجع الفقرة "ب١٦,٧,٥(ب)") على سبيل المثال، إذا كانت الأداة الواردة في المثال تنطوي على مشتقة ضمنية، فإن التغير في القيمة العادلة للمشتقة الضمنية يتم استبعاده عند تحديد المبلغ المطلوب عرضه ضمن الدخل الشامل الآخر وفقا للفقرة "٧,٧,٥(أ)".

ب٢٠,٧,٥ - كما هو الحال مع جميع قياسات القيمة العادلة، فإن طريقة القياس التي تتبعها المنشأة عند تحديد الجزء من التغير في القيمة العادلة للالتزام الذي يمكن عزوه إلى التغير في مخاطره الائتمانية يجب أن تعظم من استخدام المدخلات الممكن رصدها وأن تدني من استخدام المدخلات غير الممكن رصدها.

محاسبة التغطية (القسم ٦)

أدوات التغطية (القسم ٢,٦)

الأدوات المؤهلة

ب١,٢,٦ - المشتقات الضمنية في عقود مركبة، ولكن لا تتم المحاسبة عنها بشكل منفصل، لا يمكن تخصيصها على أنها أدوات تغطية منفصلة.

ب٢,٢,٦ - أدوات حقوق ملكية المنشأة ذاتها لا تعد أصولا مالية أو التزامات مالية للمنشأة ولذا لا يمكن تخصيصها على أنها أدوات تغطية.

ب٣,٢,٦ -لتغطيات مخاطر العملات الأجنبية، فإن مُكوّن مخاطر العملة الاجنبية لأداة مالية غير مشتقة يتم تحديده وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣).

الخيارات المكتوبة

ب ٤,٢,٦– لا يحصر هذا المعيار الحالات التي يمكن فيها تخصيص مشتقة يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر على أنها أداة تغطية باستثناء بعض الخيارات المكتوبة. ولا يتأهل خيار مكتوب على أنه أداة تغطية ما لم يتم تخصيصه على أنه مقاصة لخيار مُشترى، بما في ذلك الضمني في أداة مالية أخرى (على سبيل المثال، خيار شراء مكتوب يستخدم لتغطية التزام قابل للاستدعاء).

تخصيص أدوات التغطية

ب٥,٢,٦ – بخلاف تغطيات مخاطر العملات الأجنبية، عندما تخصص المنشأة أصلاً ماليًا غير مشتق أو التزامًا ماليًا غير مشتق يتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر على أنه أداة تغطية يمكنها – فقط – تخصيص الأداة المالية غير المشتقة في مجملها أو جزء منها.

ب ٦,٢,٦– يمكن تخصيص أداة تغطية واحدة على أنها أداة تغطية لأكثر من نوع من المخاطر، شريطة أن يكون هناك تخصيص محدد لأداة التغطية ولمراكز المخاطر المختلفة على أنها بنود مُغطاة. ويمكن أن تكون تلك البنود المُغطا في علاقات تغطية مختلفة.

البنود المُغطاة (القسم ٣,٦)

البنود المؤهلة

ب ١,٣,٦– لا يمكن أن يكون الارتباط المؤكد بالاستحواذ على أعمال، ضمن عملية تجميع أعمال، أداة مُغطاة، باستثناء مخاطر العملات الاجنبية، نظرًا لأن المخاطر الأخرى التي يتم التغطية لها لا يمكن تخصيصها وقياسها بشكل محدد. تُعد تلك المخاطر الأخرى مخاطر أعمال عامة.

ب٢,٣,٦ – لا يمكن أن يكون الاستثمار بطريقة حقوق الملكية بندًا مُغطى في تغطية قيمة عادلة. وهذا نظرًا لأن طريقة حقوق الملكية تثبت ضمن الأرباح أو الخسائر نصيب المنشأة المستثمرة من ربح أو خسارة الأعمال المستثمر فيها، وليس من التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار. ولسبب مشابه، لا يمكن أن يكون الاستثمار في منشأة تابعة مجمعة بندًا مُغطى في تغطية قيمة عادلة. وهذا نظرًا لأن التجميع يثبت ربح أو خسارة المنشأة التابعة، وليست التغيرات في القيمة العادلة للاستثمار، ضمن الأرباح أو الخسائر. وتختلف التغطية لصافي استثمار في نشاط أجنبي نظرًا لأنه تغطية من خطر التعرض للعملات الأجنبية، وليس تغطية قيمة عادلة من التغير في قيمة الاستثمار.

ب٣,٣,٦ – تسمح الفقرة "٤,٣,٦" للمنشأة بتخصيص مخاطر التعرضات المجمعة، التي تُعد تجميعًا لتعرض ومشتقة، على أنها بنود مُغطاه. وعند تخصيص مثل هذا البند المُغطى تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كان خطر التعرض الموحد يجمع بين تعرضا ومشتقة بحيث ينشئ تعرضًا مُجمعا مختلفا يدار على أنه تعرض واحد لمخاطر معينة. وفي تلك الحالة،يمكن للمنشأة تخصيص البند المُغطى على أساس خطر التعرض الموحد. على سبيل المثال:

(أ) يمكن للمنشأة تغطية كمية معينة من مشتريات البن من المرجح بدرجة كبيرة أن تتم خلال مدة ١٥ شهرا مقابل مخاطر السعر (على أساس الدولار الأمريكي) باستخدام عقد أجل لمدة ١٥ شهرًا للبن. يمكن أن ينظر إلى مشتريات البن المرجحة الحدوث بدرجة كبيرة والعقد الآجل للبن – مجتمعين – على أنهما تعرض مبلغ ثابت بالدولار الامريكي لمدة ١٥ شهرًا لمخاطر العملة الأجنبية وذلك لأغراض إدارة المخاطر (أي مثل أي تدفق نقدي خارج لمبلغ ثابت بالدولار الأمريكي لمدة ١٥ شهرًا).

(ب) يمكن للمنشأة تغطية مخاطر العملة الأجنبية للأجل الكامل لدين مقوم بعملة أجنبية وبمعدل فائدة ثابت لمدة ١٠ سنوات. وبالرغم من ذلك، تتطلب المنشأة تعرضا لمعدل ثابت في عملتها الوظيفية – فقط – لأجل من قصير إلى متوسط (على سبيل المثال سنتان) وتعرضا للمعدل المعوم في عملتها الوظيفية للأجل المتبقي حتى الاستحقاق. وفي نهاية كل من فترة السنتين (أي على أساس أصل مبلغ الدين شاملا (تكاليف السنتين) فإن المنشأة تثبت خطر التعرض لمعدل الفائدة للسنتين التاليتين (إذا كانت الفائدة عند مستوى تريد المنشأة تثبيت معدلات الفائدة). في مثل هذه الحالة، يمكن للمنشأة الدخول في مبادلة معدل فائدة ثابت بمعدل معوم لعشر سنوات للعملة تقايض الدين بالعملة الأجنبية بمعدل فائدة ثابت بتعرض عملة وظيفية بسعر متغير. ويتم تغطية ذلك بمبادلة معدل فائدة لسنتين والتي – على أساس العملة الوظيفية تقايض دينا متغير المعدل بدين ثابت المعدل – وفي الواقع، فإن الدين بعملة أجنبية بمعدل ثابت ومبادلة معدل الفائدة الثابت بمعدل معوم لعشر سنوات مجتمعين ينظر إليهما لأغراض إدارة المخاطر على أنهما تعرض لعملة وظيفية لدين متغير المعدل لعشر سنوات.

ب ٤,٣,٦– عند تخصيص البند المُغطى على أساس خطر التعرض الموحد، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان الأثر المُجمع للبنود التي تشكل خطر التعرض الموحد لغرض تقييم فعالية التغطية وقياس عدم فعالية التغطية وبالرغم من ذلك، يتم الاستمرار في

المحاسبة عن البنود التي تشكل خطر التعرض الموحد – بشكل منفصل – وهذا يعني، على سبيل المثال:

(أ) أن المشتقات التي هي جزء من خطر التعرض الموحد يتم الاعتراف بها على أنها أصول أو التزامات منفصلة يتم قياسها بالقيمة العادلة.

(ب) إذا تم تخصيص علاقة تغطية بين البنود التي تشكل خطر التعرض الموحد، فإن الطريقة التي يتم بها إدراج مشتقة على أنها جزء من خطر التعرض الموحد يجب أن تكون متفقة مع تخصيص تلك المشتقة على أنها أداة تغطية على مستوى خطر التعرض الموحد. على سبيل المثال، إذا استثنت المنشأة العنصر الآجل من مشتقة من تخصيصها على أنها أداة التغطية لعلاقة التغطية بين البنود التي تشكل خطر التعرض الموحد، فيجب عليها – أيضًا – استثناء العنصر الآجل عند إدراج تلك المشتقة على أنها بند مُغطى كجزء من خطر التعرض الموحد. وبخلاف ذلك، فإن خطر التعرض الموحد يجب أن يتضمن مشتقة، إما في مجملها أو جزء منها.

ب٥,٣,٦ –تبين الفقرة "٦,٣,٦" أن مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة مرجحة الحدوث بشكل كبير فيما بين المجموعة قد تتأهل، في القوائم المالية المجمعة، على أنها بند مُغطى في تغطية تدفق نقدي، شريطة أن تكون المعاملة مقومة بعملة أجنبية بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة الداخلة في تلك المعاملة وان تؤثر مخاطر العملة الأجنبية على الأرباح أو الخسائر المجمعة. ولهذا الغرض فان المنشأة يمكن أن تكون المنشأة الأم، أو منشأة تابعة، أو منشأة شقيقة، أو ترتيب مشترك أو فرع. وإذا لم تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة فيما بين المجموعة على الأرباح أو الخسائر المجمعة، فإن المعاملة فيما بين المجموعة لا تتأهل على أنها بند مُغطى. وعادة ما تكون هذه هي الحالة فيما يتعلق بدفعات رسوم الامتياز، أو دفعات الفائدة، أو المصاريف الادارية بين أعضاء نفس المجموعة، ما لم تكن هناك معاملة خارجية ذات صلة. وبالرغم من ذلك، عندما تؤثر مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة فيما بين المجموعة على الأرباح أو الخسائر المجمعة، فإن المعاملة فيما بين المجموعة يمكن أن تتأهل على أنها بند مُغطى. مثال على ذلك، مبيعات أو مشتريات المخزون المتوقعة بين أعضاء نفس المجموعة إذا كان هناك بيع للمخزون مستقبلا إلى طرف خارجي عن المجموعة. وبالمثل، فإن بيعًا متوقعًا فيما بين المجموعة لآلات ومعدات من المنشأة في المجموعة التي قامت بتصنيعها لمنشأة في المجموعة ستستخدم الآلات والمعدات في عملياتها قد

يؤثر على الأرباح أو الخسائر المجمعة. ويمكن أن يحدث هذا، على سبيل المثال، لأن الآلات والمعدات سيتم استهلاكها من قبل المنشأة المشترية وأن المبلغ الذي سيتم الاعتراف به – بشكل أولي – للآلات والمعدات قد يتغير إذا كانت معاملة التوقع فيما بين منشآت المجموعة مُقومة بعملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة المشترية.

ب٦,٣,٦ - إذا كان تغطية معاملة متوقعة فيما بين المجموعة يتأهل للمحاسبة عن التغطية، فإن أي مكسب أو خسارة يتم الاعتراف به ضمن، أو حذفه، من الدخل الشامل الآخر وفقا للفقرة "٦,٥,١١". والفترة أو الفترات ذات الصلة التي تؤثر خلالها مخاطر العملة الأجنبية للمعاملة المُغطاة على الأرباح أو الخسائر هي عندما تؤثر على الأرباح أو الخسائر المجمعة.

تخصيص البنود المُغطاة

ب٧,٣,٦ - المُكوِّن هو بند مُغطى له يكون أقل من البند بكامله. وتبعا لذلك، فإن المُكوّن يعكس فقط بعض مخاطر البند الذي هو جزء منه أو يعكس فقط المخاطر إلى حد ما (على سبيل المثال، عند تخصيص جزء من البند).

مكونات المخاطر

ب٨,٣,٦ - يكون مؤهلاً للتخصيص على أنه بند مُغطى، يجب أن يكون مُكوّن المخاطر مكوناً لبند مالي أو غير مالي يمكن تحديده – بشكل منفصل – وأن يكون من الممكن قياس التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة للبند والتي يمكن عزوها إلى التغيرات في مُكوّن المخاطر – بطريقة – يمكن الاعتماد عليها.

ب٩,٣,٦ - عند تحديد ما هي مكونات المخاطر التي تتأهل للتخصيص على أنها بند مُغطى، تقوم المنشأة بتقييم مثل مكونات المخاطر تلك ضمن سياق هيكل السوق المحددة التي تتعلق بها المخاطر والتي يحدث فيها نشاط التغطية ويتطلب مثل هذا التحديد تقييما للحقائق والظروف ذات الصلة، والتي تختلف بحسب المخاطر والسوق.

ب١٠,٣,٦ - عند تخصيص مكونات المخاطر على أنها بنود مُغطاة، فإن المنشأة تأخذ في الحسبان ما إذا كان قد تم تحديد مكونات المخاطر – بشكل صريح – في العقد (مكونات المخاطر المحددة تعاقديا) أو ما إذا كانت ضمنية في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تشكل جزءًا منه (مكونات المخاطر غير المحددة تعاقديًا). ويمكن أن تتعلق مكونات المخاطر غير المحددة تعاقديا ببنود ليست عقدا (على سبيل المثال، معاملات التوقع) أو العقود التي لا تحدد – بشكل صريح – لمُكوِّن (على سبيل المثال، ارتباط مؤكد ينطوي على سعر واحد فقط بدلاً من طريقة لاحتساب السعر تحيل إلى أسس مختلفة). على سبيل المثال:

(أ) المنشأة "أ" لديها عقد طويل الأجل لتوريد الغاز الطبيعي الذي يتم تسعيره باستخدام طريقة احتساب محددة تعاقديا تحيل إلى سلع وعوامل أخرى (على سبيل المثال،

زيت الغاز، وزيت الوقود ومكونات أخرى مثل أجور النقل). تقوم المنشأة "أ" بتغطية مُكوّن زيت الغاز في عقد التوريد ذلك باستخدام عقد زيت غاز أجل. ونظرًا لأن أحكام وشروط عقد التوريد تحدد مُكوِّن زيت الغاز فإنه يُعد مُكوِّن مخاطر محدد تعاقديا. وعليه، وبسبب طريقة احتساب السعر، فإن المنشأة "أ" تخلص إلى أن خطر التعرض لسعر زيت الغاز يمكن تحديده –بشكل منفصل– وفي نفس الوقت، هناك سوق للعقود الآجلة لزيت الغاز. وعليه، فإن المنشأة "أ" تخلص إلى أن خطر التعرض لسعر زيت الغاز يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وتبعا لذلك، فإن خطر التعرض لسعر زيت الغاز في عقد التوريد يُعد مُكوّن مخاطر مؤهل للتخصيص على أنه بند مغطى.

(ب) تغطي المنشأة "ب" مشترياتها المستقبلية من البن استنادًا إلى توقع إنتاجها. تبدأ التغطية حتى ١٥ شهرا قبل تسليم جزء من حجم الشراء المتوقع. تزيد المنشأة "ب" الحجم المُغطى مع مرور الوقت (مع اقتراب تاريخ التسليم). تستخدم المنشأة "ب" نوعين مختلفين من العقود لإدارة مخاطر سعر البن:

(١) عقود بن مستقبلية يتم تداولها في أسواق المال.

(٢) عقود توريد بن عربي من كولومبيا يتم تسليمها إلى موقع تصنيع محدد. وتسعر هذه العقود طن البن بالاستناد إلى سعر عقد البن المستقبلي الذي يتم تداوله في أسواق المال زائدا فرق سعر محدد زائدا مقابل خدمات لوجستية متغيرة، باستخدام طريقة احتساب السعر. إن عقد توريد البن هو عقد بانتظار التنفيذ الذي تتسلم المنشأة "ب" بموجبه البن فعليا.

بالنسبة للشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد الحالي، فإن الدخول في عقود توريد بن يسمح للمنشأة "ب" بتحديد فرق السعر بين جودة البن الفعلية التي يتم شراؤها (بن عربي من كولومبيا) وبين الجودة المرجعية التي تُعد الأساس للعقد المستقبلي الذي يتم تداوله في أسواق المال. وبالرغم من ذلك، بالنسبة للشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد التالي، فإن عقود توريد البن ليست متاحة بعد، ولذلك لا يمكن تحديد فرق السعر. تستخدم المنشأة "ب" عقود بن مستقبلية يتم تداولها في أسواق المال لتغطية مُكوِّن الجودة المرجعية من مخاطر سعر البن عليها بالنسبة للشحنات التي تتعلق بموسم الحصاد الحالي وموسم الحصاد التالي. تحدد المنشأة "ب" أنها معرضة لثلاث مخاطر مختلفة:

مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية، ومخاطر سعر البن التي تعكس الفرق (الهامش) بين سعر البن بالجودة المرجعية وسعر البن العربي المحدد من كولومبيا التي تتسلمه فعليا، والتكاليف اللوجستية المتغيرة. وبالنسبة للشحنات المتعلقة بموسم الحصاد الحالي، فبعد دخول المنشأة في عقد توريد البن، فإن مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية هي مُكوِّن المخاطر المحددة تعاقديا لأن طريقة احتساب التكلفة تتضمن مؤشرًا على سعر العقود الآجلة للبن والمتداولة في السوق المالية. تخلص المنشأة "ب" إلى أن مُكوِّن هذه المخاطر يمكن تحديده – بشكل منفصل – ويمكن قياسه – بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبالنسبة للشحنات المتعلقة بموسم الحصاد التالي، فإن المنشأة لم تدخل – بعد – في أي عقود توريد بن (أي أن تلك الشحنات هي معاملات متوقعة). عليه فإن مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية هي مُكوّن مخاطر غير محدد تعاقديا. يأخذ تحليل المنشأة لهيكل السوق في الحسبان كيف يتم في النهاية تسعير شحنات معينة من البن الذي تتسلمه. لذلك وعلى أساس هذا التحليل لهيكل السوق، فإن المنشأة "ب" تخلص إلى أن معاملات التوقع تنطوي – أيضًا – على مخاطر سعر البن التي تعكس الجودة المرجعية على أنها مُكوّن مخاطر يمكن تحديده – بشكل منفصل – ويمكن قياسه – بطريقة يمكن الاعتماد عليها – بالرغم من أنه غير محدد تعاقديا. وتبعا لذلك، فإنه يمكن للمنشأة "ب" تخصيص علاقات التغطية على أساس مكونات المخاطر (لمخاطر سعر البن الذي يعكس الجودة المرجعية) لعقود توريد البن وكذلك لمعاملات التوقع.

(ج) تغطي المنشأة "ج" جزءًا من مشترياتها الآجلة من وقود الطائرات على أساس توقع استهلاكها حتى ٢٤ شهرًا قبل التسليم ويزيد الحجم الذي تغطية مع مرور الوقت. تغطية المنشأة "ج" هذا الخطر للتعرض باستخدام أنواع مختلفة من العقود تبعا للأفق الزمني للتغطية، والذي يؤثر على سيولة المشتقات في السوق. وللأفاق الزمنية الأطول (١٢–٢٤شهرًا) فإن المنشأة "ج" تستخدم عقود النفط الخام لأن هذه العقود هي – فقط – التي لديها سيولة كافية في السوق. وللآفاق الزمنية (٦–١٢ شهرًا) فإن المنشأة "ج" تستخدم مشتقات زيت الغاز لأن لها سيولة كافية. وللأفاق الزمنية حتى ستة أشهر، فإن المنشأة "ج" تستخدم عقود وقود الطائرات. إن تحليل

المنشأة "ج" لهيكل السوق للنفط والمنتجات النفطية وتقييمها للحقائق والظروف ذات الصلة يكون كما يلي:

(١) تعمل المنشأة "ج" في منطقة جغرافية يعد خام برنت فيها هو المؤشر للنفط الخام. والنفط الخام يُعد المؤشر للمادة الخام والذي يؤثر على سعر مختلف المنتجات النفطية التي يتم تكريرها باعتباره مرجع التسعير للمشتقات النفطية بشكل أكثر عمومية. وينعكس هذا – أيضًا – في أنواع الأدوات المالية المشتقة لأسواق النفط الخام والمنتجات النفطية المكررة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة "ج"، مثل:

- عقد نفط خام أجل مرجعي، والذي هو الخام برنت.
- عقد زيت غاز أجل مرجعي، والذي يستخدم على أنه مرجع التسعير للمشتقات النفطية –على سبيل المثال، فإن مشتقات هامش سعر وقود الطائرات تغطي فرق السعر بين وقود الطائرات ونفط الغاز المرجعي ذلك.
- المشتقة المرجعية لهامش سعر النفط الخام (أي المشتقة لفرق السعر بين النفط الخام وزيت الغاز – هامش التكرير)، والمربوطة بالرقم القياسي النفط خام برنت.

(٢) لا يعتمد تسعير المنتجات النفطية المكررة على ما هو النفط الخام المعين الذي تتم معالجته من قبل مصفاة معينة لأن المنتجات النفطية المكررة تلك (مثل نفط الغاز أو وقود الطائرات) هي منتجات قياسية.

لذلك، فإن المنشأة "ج" تخلص إلى أن مخاطر السعر لمشترياتها من وقود الطائرات تتضمن مُكوِّن مخاطر سعر النفط الخام المُستند إلى مُكوِّن مخاطر نفط خام برنت ونفط الغاز، حتى ولو لم يتم تحديد النفط الخام ونفط الغاز في أي ترتيبات تعاقدية. تخلص المنشأة "ج" إلى أن مكوني المخاطر هذين يمكن تحديدهما – بشكل منفصل – وقياسهما – بطريقة يمكن الاعتماد عليها – حتى ولو لم يتم تحديدهما تعاقديا. وتبعا لذلك، فإن المنشأة "ج" تستطيع تخصيص علاقات التغطية لمشتريات التوقع من وقود الطائرات على أساس مكوني المخاطر (للنفط الخام أو النفط الغاز). ويعني هذا التحليل – أيضًا – أنه، على سبيل المثال، إذا استخدمت المنشأة "ج" مشتقات النفط الخام المُستندة إلى نفط خام ويست تكساس انترميديات، فان التغيرات في فرق السعر بين نفط خام برنت ونفط خام ويست تكساس انترميديات ستؤدي إلى عدم فعالية التغطية.

(د) تحتفظ المنشأة "د" بأداة دين بمعدل ثابت. تم إصدار أداة الدين هذه في بيئة فيها سوق تتم فيها مقارنة تنوع واسع من أدوات الدين المشابهة بحسب فروق معدلاتها مع المعدل المرجعي (على سبيل المثال، سعر التعامل السائد بين بنوك لندن) وعادة ما تكون الأدوات ذات المعدل المتغير في تلك البيئة، مربوطة بذلك المعدل المرجعي. وكثيرًا ما يتم استخدام مبادلات معدلات الفائدة لإدارة مخاطر معدلات الفائدة على أساس ذلك المعدل المرجعي، بغض النظر عن فروق معدلات أدوات الدين عن ذلك المعدل المرجعي. يتنوع سعر أدوات الدين ذات المعدل الثابت –بشكل مباشر– من حيث الاستجابة للتغيرات في المعدل المرجعي عند حدوثها. تخلص المنشأة "د" إلى أن المعدل المرجعي يُعد مكوّنًا يمكن تحديده –بشكل منفصل – وقياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وتبعا لذلك، فإنه يمكن للمنشأة تخصيص علاقات التغطية لأداة الدين ذات المعدل الثابت على أساس مُكوّن المخاطر لمخاطر معدل الفائدة المرجعي.

ب٦,٣,١١– عند تخصيص مُكوّن المخاطر على أنه بند مُغطى، فإن متطلبات محاسبة التغطية تتطبق على مُكوّن المخاطر هذا بنفس الطريقة التي تتطبق بها على البنود المُغطاة لها الأخرى التي لا تُعد مكونات مخاطر. على سبيل المثال، تنطبق ضوابط التأهل، بما في ذلك أن علاقة التغطية يجب أن تستوفي متطلبات فعالية التغطية، ويجب قياس والاعتراف بأي عدم فعالية للتغطية.

ب٦,٣,١٢–تستطيع المنشأة – أيضًا – تخصيص فقط تلك التغيرات في التدفقات النقدية أو القيمة العادلة لبند مُغطى فوق أو دون سعر محدد أو متغير آخر ("مخاطر ذات جانب واحد"). تعكس القيمة الداخلية لأداة تغطية خيار مشترى (على افتراض أن له نفس الشروط الرئيسة التي هي للمخاطر المعينة)، ولكن ليس قيمتها الزمنية، مخاطر ذات جانب واحد في بند تغطية على سبيل المثال تستطيع المنشأة تخصيص التقلب في نتائج التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن زيادة في سعر الشراء المستقبلي لسلعة. وفي مثل هذه الحالة فإن المنشأة تخصص فقط خسائر التدفقات النقدية التي تنتج عن زيادة في السعر عن المستوى المحدد. ولا تتضمن المخاطر المُغطاة القيمة الزمنية للخيار المشترى لأن القيمة الزمنية ليست عنصرا من المعاملة المتوقعة يؤثر على الأرباح أو الخسائر.

ب٦,٣,١٣ – هناك افتراض يمكن إثبات عدم صحته بأنه ما لم تكن مخاطر التضخم قد تم تحديدها تعاقديًا، فلا يمكن تحديدها – بشكل منفصل – وقياسها بطريقة – يمكن الاعتماد عليها – ولذلك فلا يمكن تخصيصها على أنها مُكوّن مخاطر للأداة المالية. وبالرغم من ذلك، في حالات محددة يكون من الممكن تحديد مُكوّن المخاطر لمخاطر التضخم التي يمكن تحديدها – بشكل منفصل – وقياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها بسبب الظروف الخاصة لبيئة التضخم وبسوق الدين ذي الصلة.

ب٦,٣,١٤ – على سبيل المثال، تصدر المنشأة دينًا في بيئة يكون فيها للسندات المرتبطة بالتضخم حجم وهيكل أجل ينتج عنه سوق سائلة بشكل كاف – تسمح بوضع هيكل أجل ذي معدلات فائدة حقيقية صفرية. وهذا يعني أنه للعملة المعنية، يُعد التضخم عاملاً ذا صلة تأخذه أسواق الدين في الحسبان – بشكل منفصل – وفي تلك الحالات، فإن مُكوِّن مخاطر التضخم يمكن تحديده بخصم التدفقات النقدية لأداة الدين المُغطى باستخدام هيكل أجل ذي معدلات فائدة حقيقية صفرية (أي بطريقة مشابهة لكيفية إمكانية تحديد مُكوّن معدل الفائدة (الاسمي) الخالي من المخاطر). وفي المقابل، في العديد من الحالات يُعد مُكوِّن مخاطر التضخم لا يمكن تحديده – بشكل منفصل – ولا يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. على سبيل المثال، تصدر المنشأة دينًا بمعدل فائدة اسمي – فقط – في بيئة فيها سوق للسندات المرتبطة بالتضخم لا تُعد سائلة – بشكل كاف – بحيث تسمح بوضع هيكل أجل ذي معدلات فائدة حقيقية صفرية. وفي هذه الحالة، فإن تحليل هيكل السوق والحقائق والظروف لا يدعم استنتاج المنشأة بأن التضخم يعد مكونًا ذا صلة تأخذه أسواق الدين في الحسبان – بشكل منفصل –. وعليه، فإن المنشأة لا تستطيع تجاوز الافتراض الممكن إثبات عدم صحته بأن مخاطر التضخم غير المحددة تعاقديا لا يمكن تحديدها – بشكل منفصل – ولا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عيها. وتبعا لذلك، فإن مُكوّن مخاطر التضخم لا يتأهل للتخصيص على أنه بند مغطى. وينطبق هذا بغض النظر عن أي أداة تغطية للتضخم تكون المنشأة قد دخلت فيها بالفعل. وبشكل خاص، فإن المنشأة لا تستطيع ببساطة تضمين أحكام وشروط أداة تغطية التضخم الفعلي من خلال إسقاط لأحكامها وشروطها على دين بمعدل فائدة لسمي.

ب٦,٣,١٥– يُعد مُكوِّن مخاطر التضخم – المحدد تعاقديا – للتدفقات النقدية من سند مرتبط بالتضخم تم الاعتراف به (بافتراض أنه ليس هناك اعتماد عليها، طالما أن التدفقات النقدية الأخرى من الأداة لا تتأثر بمُكوّن مخاطر التضخم).

مكونات المبلغ الاسمي

ب٦,٣,١٦– المُكوِّن الذي يُعد جزءًا من بند بكامله أو مُكوِّن شريحة. إن نوع المُكوِّن يغير من نتائج المحاسبة. ويجب على المنشأة تخصيص المُكوِّن لأغراض المحاسبة بشكل يتفق مع هدفها من إدارة المخاطر.

ب٦,٣,١٧– ومثال على المُكوِّن الذي يُعد جزءًا هو نسبة ٥٠ في المائة من التدفقات النقدية التعاقدية لقرض.

ب٦,٣,١٨– تحديد مُكوِّن شريحة من مجتمع محدد، ولكنه مفتوح، أو من مبلغ اسمي محدد. ومن أمثلتها:

(أ) جزء من حجم معاملة نقدية، على سبيل المثال، التدفقات النقدية التالية بمبلغ ١٠ وحدات عملة أجنبية من مبيعات مقومة بالعملة الأجنبية بعد أول ٢٠ وحدة عملة أجنبية في مارس × ٢٠١[١].

أو(ب) جزء من حجم مادي، على سبيل المثال، الطبقة السفلى، مقاسة بحجم ٥ مليون متر مكعب من الغاز الطبيعي المُخزن في الموقع أ.

أو(ج) جزء من حجم مادي أو حجم معاملة أخرى، على سبيل المثال، أول مائة برميل من مشتريات النفط في يونيو × ٢٠١، وأول ١٠٠ ميجا واط / ساعة من مبيعات الكهرباء في يونيو × ٢٠١.

أو(د) شريحة من المبلغ الاسمي للبند المُغطى، على سبيل المثال، آخر ٨٠ مليون وحدة عملة من ارتباط مؤكد بمبلغ ١٠٠ مليون وحدة عملة، الشريحة السفلى بمبلغ ٢٠ مليون وحدة عملة من مبلغ ١٠٠ مليون وحدة عملة لسند بمعدل ثابت أو الشريحة العليا بمبلغ ٣٠ مليون وحدة عملة من مبلغ إجمالي ١٠٠ مليون وحدة عملة لسند بمعدل ثابت يمكن سداده مقدما بالقيمة العادلة (المبلغ الاسمي المحدد هو ١٠٠ مليون وحدة عملة).

---

(١) في هذا المعيار تقوم المبالغ النقدية بـــ "وحدات عملة" و"وحدات عملة أجنبية".

ب١٩,٣,٦ – إذا كان قد تم تخصيص مُكوِّن شريحة في تغطية قيمة عادلة، فيجب على المنشأة تحديده من بمبلغ اسمي محدد. وللالتزام بمتطلبات تأهل تغطيات القيمة العادلة، يجب على المنشأة إعادة قياس البند المُغطى لتحديد التغيرات في القيمة المعتادة (أي إعادة قياس البند لتحديد التغيرات في القيمة العادلة التي يمكن نسبتها إلى المخاطر المُغطاة). ويجب الاعتراف بتعديل تغطية القيمة العادلة ضمن الأرباح أو الخسائر في وقت لا يتعدى وقت الاستبعاد من الدفاتر للبند. وتبعا لذلك، فمن الضروري تتبع البند الذي يتعلق به تعديل تغطية القيمة العادلة. ولمُكوِّن شريحة في تغطية قيمة عادلة، فإن هذا يتطلب من المنشأة تتبع المبلغ الاسمي الذي تم تحديده منهم على سبيل المثال، كما في الفقرة "ب١٨,٣,٦(د)"، فإن مجموع المبلغ الاسمي المحدد وهو ١٠٠ مليون وحدة عملة يجب تتبعه لتتبع الشريحة السفلى من مبلغ ٢٠ مليون وحدة عملة أو الشريحة العليا من مبلغ ٣٠ مليون وحدة عملة.

ب٢٠,٣,٦ – إن عنصر الشريحة الذي يتضمن خيار دفع مقدمًا غير مؤهل لتخصيصه على أنه بند مُغطى في تغطية قيمة عادلة إذا كان خيار الدفع مقدمًا يتأثر بالتغيرات في المخاطر المُغطاة ، ما لم تتضمن الشريحة المخصصة أثر خيار الدفع مقدمًا المتعلق بها عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المُغطى.

العلاقة بين مكونات ومجموع التدفقات النقدية لبند

ب٢١,٣,٦ – إذا تم تخصيص مُكوِّن للتدفقات النقدية لبند مالي أو غير مالي على أنه بند مُغطى، فإن ذلك المُكوِّن يجب أن يكون أقل من أو مساويا لمجموع التدفقات النقدية للبند بكامله. وبالرغم من ذلك، يمكن تخصيص جميع التدفقات النقدية للبند بكامله على أنها البند المُغطى ويمكن تغطيته من مخاطر معينة فقط (على سبيل المثال، فقط من تلك التغيرات التي يمكن نسبتها إلى التغيرات في معدل الفائدة المعمول به بين بنوك لندن أو التغيرات في سعر قياسي لسلعة).

ب٢٢,٣,٦ – على سبيل المثال، في حالة التزام مالي معدل الفائدة الفعلي له دون معدل الفائدة المعمول به بين بنوك لندن، فإن المنشأة لا تستطيع تخصيص:

(أ) مُكوِّن من الالتزام مساو لمعدل الفائدة المعمول به بين بنوك لندن (زائدا المبلغ الأصلي في حالة تغطية قيمة عادلة).

(ب) مُكوِّن متبقي سالب.

ب٦,٣,٢٣ – وبالرغم من ذلك، في حالة التزام مالي بمعدل فائدة ثابت معدل الفائدة له (على سبيل المثال) ١٠٠ نقطة أساس دون سعر التعامل بين بنوك لندن، فإن المنشأة تستطيع تخصيص التغير في قيمة ذلك الالتزام بكامله (أي المبلغ الأصلي زائدا الفائدة بحسب سعر التعامل بين بنوك لندن ناقصا ١٠٠ نقطة أساس) الذي يمكن نسبته إلى التغيرات في سعر التعامل بين بنوك لندن على أنه البند المُغطى. وإذا تم تغطية أداة مالية لها معدل فائدة ثابت بعد وقت من تأسيسها وفي نفس الوقت تغيرت معدلات الفائدة، فإن المنشأة تستطيع أيضًا تخصيص مُكوِّن مخاطر مساوٍ لمعدل مرجعي أعلى من المعدل التعاقدي المدفوع على البند. وتستطيع المنشأة القيام بذلك شرط أن يكون معدل الفائدة المرجعي أقل من معدل الفائدة الفعلي الذي يتم حسابه بافتراض أن المنشأة قد اشترت الأداة في اليوم الذي تخصص فيه لأول مرة البند المُغطى. على سبيل المثال، افترض أن المنشأة تؤسس أصلا ماليا بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة له معدل فائدة ثابت، ومعدل الفائدة الفعلي له ٦ في المائة في وقت يكون فيه سعر التعامل بين بنوك لندن ٤ في المائة. تبدأ المنشأة في تغطية ذلك الأصل المالي بعد وقت عندما يكون فيه سعر التعامل بين بنوك لندن قد زاد إلى ٨ في المائة وانخفضت القيمة العادلة للأصل إلى ٩٠ وحدة عملة. تحسب المنشأة انها إذا كانت قد اشترت الأصل في التاريخ الذي تخصص فيه لأول مرة مخاطر معدل الفائدة المتعلقة بسعر التعامل بين بنوك لندن على أنها البند المُغطى، فإن العائد الفعلي للأصل بناء على قيمته العادلة عندئذ البالغة ٩٠ وحدة عملة يكون ٩,٥ في المائة. ولأن سعر التعامل بين بنوك لندن البالغ ٨ في المائة أقل من هذا العائد الفعلي، فإن المنشأة تستطيع تخصيص مُكوّن سعر التعامل بين بنوك لندن بنسبة ٨ في المائة الذي يتكون في جزء منه من التدفقات النقدية التعاقدية وفي جزء آخر من الفرق بين القيمة العادلة الحالية (أي ٩٠ وحدة عملة) والمبلغ الذي سيتم دفعه عند الاستحقاق (أي ١٠٠ وحدة عملة).

ب٦,٣,٢٤ – إذا كان التزام مالي بمعدل فائدة متغير يحمل فائدة (على سبيل المثال) بسعر التعامل بين بنوك لندن لمدة ثلاثة أشهر مطروحا منه ٢٠ نقطة أساس (بحد أدنى صفر نقطة أساس)، فإن المنشأة تستطيع تخصيص التغير في التدفقات النقدية للالتزام بكامله (أي سعر التعامل بين بنوك لندن لمدة ثلاثة أشهر ناقصًا ٢٠ نقطة أساس (بما في ذلك الحد الأدنى) الذي يمكن نسبته إلى التغيرات في سعر التعامل بين بنوك لندن على أنه البند المُغطى. وعليه، وطالما أن المنحنى المستقبلي لسعر التعامل بين بنوك لندن لمدة

ثلاثة أشهر للعمر المتبقي لذلك الالتزام لا ينخفض دون ٢٠ نقطة أساس، فإن للبند المُغطى نفس إمكانية التغير في التدفقات النقدية على اعتبار أنه التزام يحمل فائدة بسعر التعامل بين بنوك لندن لمدة ثلاثة أشهر وهامش موجب أو صفر. وبالرغم من ذلك، إذا كان سعر التعامل المستقبلي بين بنوك لندن للفترة المتبقية من عمر ذلك الالتزام (أو جزء منه) ينخفض دون ٢٠ نقطة أساس، فإن التغير في التدفقات النقدية للبند المُغطى ستكون أقل من التغير في التدفقات النقدية لالتزام يحمل فائدة لثلاثة أشهر بسعر التعامل بين بنوك لندن بهامش موجب أو صفر.

ب٢٥,٣,٦ – مثال مشابه للبند غير المالي هو نوع محدد من النفط الخام من حقل نفط معين يتم تسعيره خارج النفط الخام المرجعي. فإذا باعت المنشأة النفط الخام بموجب عقد باستخدام صيغة تعاقدية للتسعير تحدد السعر للبرميل بسعر النفط الخام المرجعي مطروحا منه ١٠ وحدات عملة والحد الأدنى ١٥ وحدة عملة، فإن المنشأة تستطيع تخصيص التغير في التدفقات النقدية بكامله بموجب عقد المبيعات والذي يمكن نسبته إلى التغير في سعر النفط الخام المرجعي على أنه البند المُغطى. وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة لا تستطيع تخصيص مُكوِّن مساوٍ لكامل التغير في سعر النفط المرجعي. وعليه، وطالما أن السعر المستقبلي (لكل شحنة يتم تسليمها) لا ينخفض دون ٢٥ وحدة عملة، فإن للبند المُغطى نفس التغير في التدفقات النقدية الذي هو لمبيعات النفط الخام بسعر النفط الخام المرجعي (أو التي لها هامش موجب). وبالرغم من ذلك، إذا انخفض السعر المستقبلي لأي شحنة يتم تسليمها إلى ما دون ٢٥ وحدة عملة، فإن البند المُغطى يكون له تغير في التدفقات النقدية أدنى مما هو لبيع النفط الخام بسعر النفط الخام المرجعي (أو بهامش موجب).

ضوابط التأهل للمحاسبة عن التغطية (القسم ٤,٦)

فعالية التغطية

ب١,٤,٦– فعالية التغطية هي مدى ما تم من مقاصة بين التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التغطية والتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المُغطى (على سبيل المثال عندما يكون البند المُغطى هو مُكوّن مخاطر، فإن التغير ذا الصلة في القيمة العادلة أو في التدفقات النقدية لبند هو التغير الذي يمكن نسبته إلى المخاطر المُغطاة منها). عدم فعالية التغطية هي المدى الذي تكون فيها التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التغطية أكبر أو أقل من ذلك البند المُغطى.

ب ٢,٤,٦– عند تخصيص علاقة تغطية وعلى أساس مستمر، يجب على المنشأة تحليل مصادر عدم فعالية التغطية التي يتوقع أن تؤثر على علاقة التغطية خلال أجلها. وهذا التحليل (بما في ذلك أي تحديثات تتم وفقا للفقرة "ب٢١,٥,٦" تنشأ عن إعادة التوازن لعلاقة التغطية) هو الأساس لتقييم المنشأة لمدى استيفائها لمتطلبات فعالية التغطية.

ب ٣,٤,٦– ولتجنب الشك، فإن أثار استبدال الطرف الأصلي المقابل بطرف مقاصة مقابل، وإجراء التغييرات المرتبطة بذلك كما هو موضح في الفقرة "٦,٥,٦"، يجب أن تنعكس في قياس أداة التغطية وبالتالي في تقييم فعالية التغطية وقياس فعالية التغطية.

العلاقة الاقتصادية بين البند المُغطى وأداة التغطية

ب ٤,٤,٦– متطلب أن توجد علاقة اقتصادية يعني أن لأداة التغطية والبند المُغطى قيم تتحرك عموما في الاتجاه المعاكس من جراء المخاطر نفسها، والتي هي المخاطر المُغطاة. وعليه، يجب أن يكون هناك توقعا بأن قيمة أداة التغطية وقيمة البند المُغطى سوف تتغيران –بشكل منظم– استجابة للتحركات إما في الأساس نفسه أو في الأسس التي تكون مترابطة –بشكل اقتصادي– بالطريقة التي بها يستجيبان معها بشكل مشابه للمخاطر التي يتم التغطية منها (على سبيل المثال خام برنت ونفط خام ويست تكساس انترميديات).

ب ٥,٤,٦– إذا كانت الأسس ليست هي نفسها ولكنها مترابطة –بشكل اقتصادي– فقد تكون هناك حالات تتحرك فيها قيم أداة التغطية والبند المُغطى في نفس الاتجاه، على سبيل المثال، بسبب أن فارق السعر بين الأساسين المترابطين يتغير في حين أن الأساسين نفسيهما لا يتحركان –بشكل كبير– وهذا لا يزال يتفق مع العلاقة الاقتصادية بين أداة التغطية والبند المُغطى إذا كان لا يزال متوقعا أن تتحرك قيم أداة التغطية والبند المُغطى –عادة– في الاتجاه المعاكس عندما تتحرك الأسس.

ب ٦,٤,٦– تقييم ما إذا كانت توجد علاقة اقتصادية تتضمن تحليلا للسلوك المحتمل لعلاقة التغطية خلال أجلها للتأكد مما إذا يمكن توقع تحقيق هدف إدارة المخاطر. إن مجرد وجود علاقة إحصائية بين متغيرين لا يدعم –في حد ذاته– استنتاجا صحيحا بوجود علاقة اقتصادية.

أثر المخاطر الائتمانية

ب ٧,٤,٦- نظرًا لأن نموذج محاسبة التغطية يستند إلى فكرة عامة للمقاصة بين المكاسب والخسائر من أداة التغطية والبند المُغطى، فإن عدم فعالية التغطية يتم تحديدها ليس فقط من خلال العلاقة الاقتصادية بين تلك البنود (أي التغيرات في أسسها) ولكن أيضًا من خلال أثر المخاطر الائتمانية على قيمة كل من أداة التغطية والبند المُغطى. إن أثر المخاطر الائتمانية يعني أنه حتى لو كانت هناك علاقة اقتصادية بين أداة التغطية والبند المُغطى، فإن مستوى المقاصة قد يصبح غير منتظم. وقد ينتج ذلك عن تغير في المخاطر الائتمانية لأي من أداة التغطية أو البند المُغطى والتي لها حجم يؤدي إلى أن تهيمن المخاطر الائتمانية على التغيرات في القيمة التي تنتج عن العلاقة الاقتصادية (أي أثر التغيرات في الأسس). إن مستوى الحجم الذي يؤدي إلى الهيمنة هو المستوى الذي ينتج عنه خسارة (أو مكسب) من المخاطر الائتمانية تبطل أثر التغيرات في الأسس على قيمة أداة التغطية أو البند المُغطى، حتى ولو كانت تلك التغيرات كبيرة. وفي المقابل، حتى لو كان هناك خلال فترة معينة تغيرًا قليلاً في الأسس، فإن حقيقة أنه حتى التغيرات الصغيرة – المتعلقة بالمخاطر الائتمانية – في قيمة أداة التغطية أو البند المُغطى قد تؤثر في القيمة أكثر من أثرها على الأسس لن تحدث هيمنة.

ب ٨,٤,٦- مثال على المخاطر الائتمانية التي تهيمن على علاقة تغطية هو عندما تغطي المنشأة من تعرض لمخاطر سعر سلعة باستخدام مشتقة غير مضمونة بضمان. إذا كان الطرف المقابل في تلك المشتقة يعاني من تدهور شديد في وضعه الائتماني، فإن أثر التغيرات في الوضع الائتماني للطرف المقابل قد يفوق أثر التغيرات في سعر السلعة على القيمة العادلة لأداة التغطية، في حين أن التغيرات في القيمة العادلة للبند المُغطى تعتمد – إلى حد كبير – على التغيرات في سعر السلعة.

نسبة التغطية

ب ٩,٤,٦- وفقا لمتطلبات فعالية التغطية، فإن نسبة التغطية في علاقة التغطية يجب أن تكون نفس النسبة التي تنتج عن كمية البند المُغطى الذي تغطيه له المنشأة فعليا وكميًا أداة التغطية التي تستخدمها المنشأة فعليا لتغطية تلك الكمية من البند المُغطى. وعليه، فإذا كانت المنشأة تغطيه من أقل من ١٠٠ في المائة من خطر التعرض على بند،

مثل ٨٥ في المائة، فيجب عليها أن تخصص علاقة التغطية باستخدام نسبة تغطية هي نفسها التي تنشأ عن ٨٥ في المائة من خطر التعرض وكمية بند التغطية التي تستخدمها المنشأة فعليا لتغطية نسبة ٨٥ في المائة تلك. وبالمثل، فإذا كانت المنشأة، على سبيل المثال، تغطيه من تعرض باستخدام مبلغ اسمي قدره ٤٠ وحدة من أداة مالية، فإنه يجب عليها أن تخصص علاقة التغطية باستخدام نسبة تغطية تكون هي نفس النسبة التي تنشأ عن كمية قدرها ٤٠ وحدة (أي أن المنشأة يجب ألا تستخدم نسبة تغطية تستند إلى كمية أكبر من الوحدات التي قد تحتفظ بها في المجموع أو كمية أقل من الوحدات) والكمية من البند المُغطى الذي تغطيه له بالفعل بالوحدات الأربعين تلك.

ب٦,٤,١٠ – وبالرغم من ذلك، فإن تخصيص علاقة التغطية باستخدام نفس نسبة التغطية، كتلك الناتجة عن كميات من البند المُغطى وأداة التغطية التي تستخدمها المنشأة فعليا، لا يجوز أن يعكس عدم توازن بين أوزان البند المُغطى وأداة التغطية الذي يحدث بدوره عدم فعالية تغطية (بغض النظر عما إذا كان قد تم الاعتراف بها أم لا) والتي يمكن أن ينتج عنها نتيجة محاسبية تكون غير متفقة مع الغرض من محاسبة التغطية وعليه، ولغرض تخصيص علاقة تغطية يجب على المنشأة تعديل نسبة التغطية التي تنتج عن كميات من البند المُغطى وأداة التغطية التي تستخدمها المنشأة فعليا إذا لزم ذلك لتجنب مثل عدم التوازن.

ب٦,٤,١١ – ومن أمثلة الاعتبارات ذات الصلة بتقييم ما إذا كانت نتيجة محاسبية تعد غير متفقة مع الغرض من محاسبة التغطية ما يلي:

(أ) ما إذا كانت نسبة التغطية المقصودة قد تم تحديدها لتجنب الاعتراف بعدم فعالية تغطية لتغطيات تدفق نقدي، أو لتحقيق تعديلات على تغطية قيمة عادلة لأكثر من بند مُغطى بهدف زيادة استخدام محاسبة القيمة العادلة، ولكن دون إجراء مقاصة بين تغيرات القيمة العادلة لأداة التغطية.

(ب) ما إذا كان هناك سبب تجاري لأوزان معينة للبند المُغطى ولأداة التغطية، حتى ولو كان ذلك يحدث عدم فعالية تغطية على سبيل المثال، تدخل المنشأة في أداة تغطية وتحديد كمية من أداة التغطية التي هي ليست الكمية التي حددتها على أنها أفضل تغطية للبند المُغطى لأن الحجم القياسي لأدوات

التغطية لا يسمح لها بالدخول في تلك الكمية تحديدا من أداة التغطية ("إصدار حجم إجمالي"). مثال ذلك منشأة تغطي ١٠٠ طن من مشتريات البن بعقود بن مستقبلية قياسية حجم العقد فيها ٣٧,٥٠٠ (رطل). تستطيع المنشأة فقط استخدام إما خمسة أو ستة عقود (ما يعادل ٨٥,٠ و ١٠٢,١ طنا على التوالي) لتغطية حجم شراء ١٠٠ طنا. وفي تلك الحالة، فإن المنشأة تخصص علاقة التغطية باستخدام نسبة التغطية التي تنتج عن عدد عقود البن المستقبلية التي تستخدمها فعليا، لأن عدم فعالية التغطية الناتجة عن عدم الاتساق المحاسبي في أوزان البند المُغطى وأداة التغطية لا تؤدي إلى نتيجة محاسبية غير متفقة مع الغرض من محاسبة التغطية.

وتيرة تقييم ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فعالية التغطية

ب١٢,٤,٦ –يجب على المنشأة في بداية علاقة التغطية وعلى أساس مستمر، تقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تستوفي متطلبات فعالية التغطية. وفي الحد الأدنى، يجب على المنشأة القيام بالتقييم المستمر في كل فترة تقرير أو عند وجود تغير مهم في الظروف يؤثر على متطلبات فعالية التغطية، أيهما يحدث أولا. يتعلق التقييم بالتوقعات بشأن فعالية التغطية ولذلك يكون تطلعيًا للمستقبل فقط.

طرق تقييم ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فعالية التغطية

ب١٣,٤,٦ –المعيار طريقة لتقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تستوفي متطلبات فعالية التغطية وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة استخدام طريقة تأخذ في الحسبان الخصائص ذات الصلة بعلاقة التغطية بما في ذلك مصادر عدم فعالية التغطية واعتمادا على تلك العوامل، يمكن أن تكون الطريقة وصفية أو كمية.

ب١٤,٤,٦ –على سبيل المثال، عندما تكون الشروط الأساسية (مثل المبلغ الاسمي، والاستحقاق والأساس) لأداة التغطية والبند المُغطى متطابقة أو تم ضبطها إلى حد كبير، فقد يكون من الممكن للمنشأة أن تخلص بناءً على تقييم وصفي لتلك الشروط الأساسية إلى أن لكل من أداة التغطية والبند المُغطى قيمًا سوف تتحرك عموما في الاتجاه المعاكس جراء المخاطر نفسها وعليه فإنه توجد علاقة اقتصادية بين البند المُغطى وأداة التغطية (راجع الفقرات من "ب٤,٤,٦" إلي "ب٦,٤,٦").

ب٦,٤,١٥ – إن حقيقة أن مشتقة تُعد جديرة ماليًا بالتنفيذ أو غير جديرة ماليًا بالتنفيذ عندما يتم تخصيصها على أنها أداة تغطية لا يعني – في حد ذاته – أن التقييم الوصفي غير مناسب. وما إذا كانت عدم فعالية التغطية الناشئة عن تلك الحقيقة يمكن أن يكون لها أهمية لا يستوعبها التقييم الوصفي بشكل كافٍ فإن ذلك يعتمد على الظروف.

ب٦,٤,١٦ – وفي المقابل، إذا كانت الشروط الأساسية لأداة التغطية والبند المُغطى لم يتم ضبطها إلى حد كبير، فهناك زيادة في مستوى عدم التأكد حول مدى المقاصة. وتبعا لذلك، تزداد صعوبة توقع فعالية التغطية خلال أجل علاقة التغطية وفي مثل تلك الحالة، قد يكون ممكنا فقط للمنشأة أن تخلص بناءً على تقييم كمي إلى وجود علاقة اقتصادية بين البند المُغطى وأداة التغطية (راجع الفقرات من "ب٦,٤,٤" إلى "ب٦,٤,٦"). وفي بعض الحالات، قد يلزم التقييم الكمي أيضًا لتقييم ما إذا كانت نسبة التغطية المستخدمة في تخصيص علاقة التغطية تستوفي متطلبات فعالية التغطية (راجع الفقرات من "ب٦,٤,٩" إلى "ب٦,٤,١١"). ويمكن للمنشأة استخدام الطرق نفسها أو طرق مختلفة لهذين الغرضين المختلفين.

ب٦,٤,١٧ – إذا كان هناك تغيرات في الظروف تؤثر على فعالية التغطية، فقد يكون على المنشأة تغيير طريقة تقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تستوفي متطلبات فعالية التغطية لضمان أن الخصائص ذات الصلة بعلاقة التغطية، بما في ذلك مصادر عدم فعالية التغطية، لا تزال مستوعبة.

ب٦,٤,١٨ – إن إدارة مخاطر المنشأة هي المصدر الرئيس للمعلومات للقيام بتقييم ما إذا كانت علاقة تغطية تستوفي متطلبات فعالية التغطية ويعني هذا أن معلومات (أو تحليل) الإدارة المستخدمة لأغراض اتخاذ القرار يمكن استخدامها كأساس لتقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تستوفي متطلبات فعالية التغطية.

ب٦,٤,١٩ – يتضمن توثيق المنشأة لعلاقة التغطية الكيفية التي ستقوم بها متطلبات فعالية التغطية، بما في ذلك الطريقة أو الطرق المستخدمة. ويجب تحديث توثيق علاقة التغطية بأية تغييرات في الطرق (راجع الفقرة "ب٦,٤,١٧").

المحاسبة عن علاقات التغطية المؤهلة (القسم ٥,٦)

ب ١,٥,٦– من أمثلة تغطية القيمة العادلة التغطية من خطر التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأداة دين بمعدل فائدة ثابت والتي تنشأ عن التغيرات في معدلات الفائدة. ومثل هذه التغطية يمكن الدخول فيها من قبل المصدر أو من قبل حامل الأداة.

ب٢,٥,٦ – الغرض من تغطية التدفق النقدي هو تأجيل المكسب أو الخسارة من أداة التغطية إلى فترة أو فترات تؤثر فيها التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المُغطاه على الأرباح أو الخسائر. ومثال على تغطية تدفق نقدي هو استخدام المبادلة لتغيير دين بمعدل فائدة معوم (سواء تم قياسه بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة) إلى دين بمعدل فائدة ثابت (أي تغطية معاملة مستقبلية تكون التدفقات النقدية التي يتم التغطية لها فيها هي دفعات الفائدة المستقبلية). وفي المقابل، فإن الشراء المتوقع لأداة حقوق ملكية التي، حال اقتنائها، تتم المحاسبة عنها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، هو مثال على بند لا يمكن أن يُعد البند المُغطى في تغطية تدفق نقدي، لأن أي مكسب أو خسارة من أداة التغطية يمكن تأجيله لا يمكن إعادة تبويبه –بشكل مناسب –ضمن الأرباح أو الخسائر خلال فترة يحقق فيها المقاصة. وللسبب نفسه، فإن الشراء المتوقع لأداة حقوق ملكية التي، حال اقتنائها، تتم المحاسبة عنها بالقيمة العادلة مع عرض التغيرات في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر لا يمكن أيضًا أن يكون بندا مُغطى في تغطية تدفق نقدي.

ب٣,٥,٦ – إن تغطية ارتباط مؤكد (على سبيل المثال تغطية من التغير في سعر وقود يتعلق بارتباط تعاقدي غير مُثبت من قبل منشأة مرفق كهرباء لشراء وقود بسعر ثابت) يعد تغطية من خطر التعرض لتغير في القيمة العادلة. وبناء عليه، فإن مثل هذه التغطية هي تغطية قيمة عادلة. وبالرغم من ذلك، وفقا للفقرة "٤,٥,٦"، فإن التغطية من مخاطر العملة الأجنبية لارتباط مؤكد يمكن من ناحية أخرى المحاسبة عنه على أنه تغطية تدفق نقدي.

قياس فعالية التغطية

ب٤,٥,٦ – عند قياس فعالية التغطية، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود. وتبعا لذلك، فإن المنشأة تحدد قيمة البند المُغطى على أساس القيمة الحالية ولذلك فإن التغير في قيمة البند المُغطى يتضمن أيضًا أثر القيمة الزمنية للنقود.

ب٥,٥,٦ – لحساب التغير في قيمة البند المُغطى لغرض قياس عدم فعالية التغطية، يمكن للمنشأة استخدام مشتقة لها شروط تطابق الشروط الاساسية للبند المُغطى (ويشار إليها عادة على أنها المشتقة الافتراضية) وعلى سبيل المثال، لتغطية معاملة توقع، يتم تغييرها باستخدام مستوى السعر (أو المعدل) المُغطى. على سبيل المثال، إذا كانت التغطية من مخاطر ذات جانبين عند المستوى الحالي للسوق، فإن المشتقة الافتراضية تمثل عقدًا آجلاً افتراضيًا يتم تعييره ليكون له قيمة صفرية عند تخصيص علاقة التغطية وإذا كانت التغطية – على سبيل المثال – من مخاطر ذات جانب واحد، فإن المشتقة الافتراضية تمثل القيمة الداخلية لخيار افتراضي يكون عند تخصيص علاقة التغطية جدير ماليًا بالتنفيذ إذا كان مستوى السعر المُغطى هو المستوى الحالي في السوق، أو غير جدير ماليًا بالتنفيذ إذا كان مستوى السعر المُغطى أعلى (أو لتغطية مركز طويل أقل) من المستوى الحالي في السوق. واستخدام مشتقة افتراضية هي طريقة ممكنة لحساب التغير في قيمة البند المُغطى. وتعد المشتقة الافتراضية نسخة طبق الأصل من البند المُغطى، وعليه فإنه ينتج عنها نفس النتيجة كما لو كان التغير في القيمة قد تم تحديده من خلال منهج مختلف. وعليه، فإن استخدام "مشتقة افتراضية" ليست طريقة في حد ذاتها ولكنها وسيلة حسابية يمكن استخدامها – فقط – لحساب قيمة البند المُغطى. وتبعا لذلك، فإن المشتقة الافتراضية لا يمكن استخدامها لتضمين ميزات في قيمة البند المُغطى توجد فقط في أداة التغطية (ولكنها لا توجد في البند المُغطى). ومثال على ذلك، دين مُقوم بعملة أجنبية (بغض النظر عما إذا كان دينا بمعدل فائدة ثابت أو معدل فائدة متغير). وعند استخدام مشتقة افتراضية لحساب التغير في قيمة مثل هذا الدين أو لحساب القيمة الحالية للتغير المتراكم في تدفقاته النقدية، فإن المشتقة الافتراضية لا يمكن ببساطة أن تتضمن عبئًا مقابل مبادلة عملات مختلفة حتى لو كانت المشتقات الفعلية التي يتم بموجبها مبادلة العملات المختلفة تتضمن مثل هذا العبء (على سبيل المثال مبادلات معدلات الفائدة للعملات).

ب٦,٥,٦ – يمكن – أيضًا – استخدام التغير في قيمة البند المُغطى الذي يتم تحديده باستخدام مشتقة افتراضية لغرض تقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تستوفي متطلبات فعالية التغطية.

إعادة التوازن لعلاقة التغطية والتغييرات في نسبة التغطية

ب ٧,٥,٦- إعادة التوازن إلى التعديلات التي يتم إجراؤها على الكميات المخصصة من البند المُغطى أو أداة التغطية في علاقة تغطية موجودة بالفعل لغرض الحفاظ على نسبة تغطية تلتزم بمتطلبات فعالية التغطية ولا تشكل التغييرات في الكميات المخصصة من البند المُغطى أو أداة التغطية لغرض مختلف إعادة توازن لغرض هذا المعيار.

ب ٨,٥,٦- تتم المحاسبة عن إعادة التوازن على أنها استمرار لعلاقة التغطية وفقا للفقرات من "ب٩,٥,٦" إلى "ب٢١,٥,٦". وعند إعادة التوازن، فإن عدم فعالية التغطية لعلاقة التغطية يتم تحديدها والاعتراف بها فورا قبل تعديل علاقة التغطية.

ب ٩,٥,٦- يسمح تعديل نسبة التغطية للمنشأة بالاستجابة للتغيرات في العلاقة بين أداة التغطية والبند المُغطى التي تنشأ عن أسسهما وعن متغيرات المخاطر -على سبيل المثال- علاقة تغطية يكون فيها لأداة التغطية والبند المُغطى تغيرات في أساسين مختلفين ولكن مترابطين استجابة لتغير في العلاقة بين هذين الأساسين (على سبيل المثال مؤشرات مرجعية أو معدلات أو أسعار مختلفة ولكنها مترابطة). وعليه، فإن إعادة التوازن تسمح باستمرار علاقة التغطية في الحالات التي تتغير فيها العلاقة بين أداة التغطية والبند المُغطى بشكل يمكن تعويضه من خلال تعديل نسبة التغطية.

ب١٠,٥,٦ -على سبيل المثال، تغطية المنشأة من تعرض العملة الأجنبية ب باستخدام مشتقة عملة تُعد مرجعًا للعملة الأجنبية ب والعملتين الأجنبيتين "أ" و"ب" مرتبطتان (أي أن سعر صرفهما باق ضمن حزمة أو بسعر صرف يحدده بنك مركزي أو سلطة أخرى). وإذا تغير سعر الصرف بين العملة الاجنبية أ والعملة الأجنبية ب (أي تم تحديد حزمة جديدة أو سعر جديد)، فإن إعادة التوازن إلى علاقة التغطية لتعكس سعر الصرف الجديد تضمن أن علاقة التغطية ستستمر لاستيفاء متطلب فعالية التغطية المتعلق بنسبة التغطية في الظروف الجديدة. وفي المقابل، إذا حدث إخفاق في سداد مشتقة العملة، فإن تغيير نسبة التغطية لا يضمن أن علاقة التغطية ستستمر في استيفاء متطلب فعالية التغطية وعليه، فإن إعادة التوازن لا يسهل استمرار علاقة التغطية في الحالات التي تتغير فيها العلاقة بين أداة التغطية والبند المُغطى بشكل لا يمكن تعويضه من خلال تعديل نسبة التغطية.

ب١١,٥,٦- لا يشكل كل تغيير في مدى المقاصة بين التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية والقيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المُغطى تغيرا في العلاقة بين أداة التغطية والبند المُغطى. تقوم المنشأة بتحليل مصادر عدم فعالية التغطية التي توقعت أن تؤثر على علاقة التغطية خلال أجلها وتقوم ما إذا كانت التغيرات في مدى المقاصة:

(أ) تتذبذب حول نسبة التغطية التي تبقى صالحة (أي تستمر في التعبير –بشكل مناسب – عن العلاقة بين أداة التغطية والبند المُغطى).

(ب) تمثل مؤشرا على أن نسبة التغطية لم تعد تعبر –بشكل مناسب– عن العلاقة بين أداة التغطية والبند المُغطى.

تقوم المنشأة بهذا التقييم على ضوء متطلب فعالية التغطية المتعلق بنسبة التغطية، أي ضمان أن علاقة التغطية لا تعكس عدم توازن بين أوزان البند المُغطى وأداة التغطية الذي يحدث عدم فعالية تغطية (بغض النظر عما إذا كان قد تم الاعتراف بها أم لا) الذي يؤدي إلى نتيجة محاسبية لا تتفق مع الغرض من محاسبة التغطية عليه، فإن هذا التقييم يتطلب اجتهادًا.

ب١٢,٥,٦ – التذبذب حول نسبة تغطية ثابتة (وعليه عدم فعالية التغطية ذات الصلة) لا يمكن تقليله من خلال تعديل نسبة التغطية استجابة لكل نتيجة بمفردها. وعليه، ففي مثل هذه الحالات، فإن التغير في مدى المقاصة يُعد مسألة قياس والاعتراف بعدم فعالية التغطية ولكنه لا يتطلب إعادة التوازن.

ب١٣,٥,٦ – في المقابل، إذا كانت التغيرات في مدى المقاصة تبين أن التذبذب يكون حول نسبة تغطية تختلف عن نسبة التغطية المستخدمة حاليا لعلاقة التغطية تلك، أو أن هناك اتجاه يبتعد عن نسبة التغطية تلك، فإن عدم فعالية التغطية لا يمكن تقليلها من خلال تعديل نسبة التغطية، في حين أن الإبقاء على نسبة التغطية سينتج عنه –بشكل متزايد – عدم فعالية التغطية عليه، ففي مثل هذه الحالات، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت علاقة التغطية تعكس عدم توازن بين أوزان البند المُغطى وأداة التغطية والذي يحدث عدم فعالية التغطية (بغض النظر عما إذا كان قد تم الاعتراف به أم لا) والذي يؤدي إلى نتيجة محاسبية تكون غير متفقة مع الغرض من محاسبة التغطية وإذا تم تعديل نسبة التغطية، فإنها تؤثر أيضًا في قياس والاعتراف بعدم فعالية التغطية لأن عدم فعالية التغطية، عند إعادة الموازنة، يجب تحديدها والاعتراف بها فورا قبل تعديل علاقة التغطية وفقا للفقرة "ب٨,٥,٦".

ب٦,٥,١٤ – تعني إعادة التوازن، لأغراض محاسبة التغطية، أنه يجب على المنشأة، بعد بداية علاقة التغطية تعديل كميات كل من أداة التغطية أو البند المُغطى استجابة للتغيرات في الظروف التي تؤثر على نسبة التغطية تلك. وعادة يجب أن يعكس ذلك التعديل التعديلات في كميات أداة التغطية والبند المُغطى التي تستخدمها فعليا. وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة تعديل نسبة التغطية التي تنتج عن كميات البند المُغطى أو أداة التغطية التي تستخدمها بالفعل إذا:

(أ) كانت نسبة التغطية التي تنتج عن التغيرات في كميات اداة التغطية أو البند المُغطى التي تستخدمها المنشأة فعليا تعكس عدم توازن يحدث عدم فعالية التغطية يمكن أن تنتج عنها نتيجة محاسبية غير متفقة مع الغرض من محاسبة التغطية.

(ب) احتفظت المنشأة بكميات من أداة التغطية والبند المُغطى التي تستخدمها فعليا، ينتج عنها نسبة تغطية في الظروف المستجدة، تعكس عدم توازن يحدث عدم فعالية التغطية يمكن أن تؤدي إلى نتيجة محاسبية تكون غير متفقة مع الغرض من محاسبة التغطية (أي يجب على المنشأة الا تحدث عدم توازن عن طريق الحذف لتعديل نسبة التغطية).

ب٦,٥,١٥ – لا تتطبق إعادة التوازن إذا تغير هدف إدارة المخاطر فيما يتعلق بعلاقة التغطية، وبدلاً من ذلك، فإن محاسبة التغطية لعلاقة التغطية تلك يجب عدم الاستمرار فيها (رغم أن المنشأة قد تقوم بتخصيص علاقة تغطية جديدة تشمل أداة التغطية أو البند المُغطى في علاقة التغطية السابقة كما هو موضح في الفقرة "ب٦,٥,٢٨").

ب٦,٥,١٦ – إذا تمت إعادة التوازن إلى علاقة تغطية، فإن التعديل على نسبة التغطية يمكن أن يتأثر من أوجه مختلفة:

(أ) أن وزن البند المغطى له يمكن زيادته (وهو ما يقلل في نفس الوقت وزن أداة التغطية) من خلال:

(١) زيادة حجم البند المُغطى.

أو(٢) إنقاص حجم أداة التغطية.

(ب) يمكن زيادة وزن أداة التغطية (وهو ما يقلل في الوقت نفسه وزن البند المغطى له) من خلال:

(١) زيادة حجم أداة التغطية.

أو(٢) إنقاص حجم البند المُغطى.

تشير التغييرات في الحجم إلى الكميات التي تُعد جزءًا من علاقة التغطية وعليه فإن النقصان في الأحجام لا يعني بالضرورة أن البنود أو المعاملات لم تعد موجودة، أو أنها لم تعد من المتوقع أن تحدث، ولكنه يعني أنها ليست جزءًا من علاقة التغطية – على سبيل المثال – فإن إنقاص حجم أداة التغطية يمكن أن ينتج عنه احتفاظ المنشأة بمشتقة، ولكن جزءًا منها فقط قد يبقى أداة تغطية في علاقة التغطية ويمكن أن يحدث ذلك إذا كان إعادة التوازن يمكن أن يتأثر – فقط – بتخفيض حجم أداة التغطية في علاقة التغطية، ولكن مع احتفاظ المنشأة بالحجم الذي لم يعد هناك حاجة له. وفي تلك الحالة، فإن ذلك الجزء غير المخصص من المشتقة ستتم المحاسبة عنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر (ما لم يكن قد تم تخصيصه على أنه أداة تغطية في علاقة تغطية مختلفة).

ب١٧,٥,٦- إن تعديل نسبة التغطية من خلال زيادة حجم البند المُغطى لا يؤثر على كيفية قياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية وقياس التغيرات في القيمة العادلة للبند المُغطى التي تتعلق بالحجم الذي تم تخصيصه في السابق يبقى أيضا غير متأثر. وبالرغم من ذلك، فإن التغيرات في قيمة البند المُغطى، من تاريخ إعادة التوازن، تتضمن أيضًا التغير في القيمة للحجم الإضافي من البند المُغطى. ويتم قياس هذه التغيرات بداية من، وبالرجوع إلى، تاريخ إعادة التوازن بدلاً من التاريخ الذي تم فيه تحديد علاقة التغطية على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد غطت – لحجم قدره ١٠٠ طن من سلعة بسعر آجل ٨٠ وحدة عملة (السعر الآجل عند بداية علاقة التغطية) وأضافت حجم ١٠ أطنان عند إعادة التوازن في وقت كان فيه السعر الآجل ٩٠ وحدة عملة، فإن البند المُغطى بعد إعادة التوازن يشمل شريحتين: ١٠٠طن مغطاة بسعر ٨٠ وحدة ملة و١٠ أطنان مغطاة بسعر ٩٠ وحدة عملة.

ب١٨,٥,٦- إن تعديل نسبة التغطية من خلال تخفيض حجم أداة التغطية لا يؤثر على كيفية قياس التغيرات في قيمة البند المُغطى. وقياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية التي تتعلق بالحجم الذي يستمر تخصيصه يبقى أيضًا غير متأثر. وبالرغم من ذلك، من تاريخ إعادة التوازن، فإن الحجم الذي تم إنقاص أداة التغطية بمقداره لم يعد جزء من علاقة التغطية على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد غطت ابتداءً من مخاطر السعر

لسلعة باستخدام حجم مشتق قدره ١٠٠ طن على أنه أداة التغطية وقامت بتخفيض ذلك الحجم بمقدار ١٠ أطنان عند إعادة التوازن، فإن مبلغا اسميا من ٩٠ طنًا من أداة التغطية سيتبقى (راجع الفقرة "ب٦,٥,١٦") لنتائج ذلك على الحجم المشتق (أي ١٠ أطنان) الذي لم يعد جزءًا من علاقة التغطية).

ب٦,٥,١٩– لا يؤثر تعديل نسبة التغطية من خلال زيادة حجم أداة التغطية على كيفية قياس التغيرات في قيمة البند المُغطى. وقياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية التي تتعلق بالحجم الذي تم تخصيصه في السابق يبقى أيضا غير متأثر. وبالرغم من ذلك، من تاريخ إعادة التوازن، فإن التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية تتضمن أيضًا التغيرات في قيمة الحجم الإضافي من أداة التغطية ويتم قياس التغيرات بداية من، وبالرجوع إلى، تاريخ إعادة التوازن بدلاً من التاريخ الذي تم فيه تخصيص علاقة التغطية على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد غطت ابتداءً من مخاطر سعر سلعة باستخدام حجم مشتق ١٠٠ طن على أنه أداة تغطية وأضافت حجم ١٠ أطنان عند إعادة التوازن، فإن أداة التغطية بعد إعادة التوازن ستشمل إجمالي حجم مشتق قدره ١١٠ أطنان. والتغير في القيمة العادلة لأداة التغطية هو إجمالي التغير في القيمة العادلة للمشتقات التي تشكل إجمالي حجم قدره ١١٠ طن. ويمكن أن يكون لهذه المشتقات (ومن المرجح إن يكون لها) شروط أساسية مختلفة، مثل أسعارهم الآجلة، نظرًا لأنه قد تم الدخول فيها في أوقات مختلفة (بما في ذلك احتمال تخصيص مشتقات في علاقات التغطية بعد الاعتراف الأولي).

ب٦,٥,٢٠– لا يؤثر تعديل نسبة التغطية من خلال تخفيض حجم البند المُغطى على كيفية قياس التغيرات في القيمة العادلة لأداة التغطية وقياس التغيرات في قيمة البند المُغطى التي تتعلق بالحجم الذي يستمر تخصيصه يبقى أيضًا غير متأثر. وبالرغم من ذلك، من تاريخ إعادة التوازن، فإن الحجم الذي يتم به تخفيض البند المغطى له لم يعد جزءًا من علاقة التغطية –على سبيل المثال– إذا غطت المنشأة ابتداء حجم ١٠٠ طن من سلعة بسعر آجل ٨٠ وحدة عملة وخفضت ذلك الحجم بمقدار ١٠ أطنان عند إعادة التوازن، فإن البند المُغطى بعد إعادة التوازن سيكون ٩٠ طنا مُغطاة بمبلغ ٨٠ وحدة عملة. أما ١٠ أطنان من البند المُغطى التي لم تعد جزءًا من علاقة التغطية فتتم المحاسبة عنها وفقا لمتطلبات عدم الاستمرار في محاسبة التغطية (راجع الفقرتين "٦,٥,٦"، "٦,٥,٧" والفقرات من "ب٦,٥,٢٢" إلي "ب٦,٥,٢٨").

ب٦,٥,٢١ –عند إعادة التوازن لعلاقة تغطية، يجب على المنشأة تحديث تحليلها لمصادر عدم فعالية التغطية التي يتوقع أن تؤثر على علاقة التغطية خلال أجلها (المتبقي) (راجع الفقرة "ب٦,٤,٢"). يجب تحديث توثيق علاقة التغطية بناء على ذلك.

عدم الاستمرار في محاسبة التغطية

ب٦,٥,٢٢ –يتم تطبيق عدم الاستمرار في محاسبة التغطية –بأثر مستقبلي – من التاريخ الذي لم تعد فيه ضوابط التأهل مستوفاة.

ب٦,٥,٢٣ –لا يجوز للمنشأة إلغاء تخصيص علاقة تغطية وبالتالي عدم الاستمرار في علاقة التغطية التي:

(أ) لا تزال تستوفي هدف إدارة المخاطر على الأساس التي تأهلت بناءً عليه للمحاسبة عن التغطية (أي أن المنشأة لا تزال تتابع هدف إدارة المخاطر).

(ب) تستمر في استيفاء جميع ضوابط التأهل الأخرى (بعد الأخذ في الحسبان أي إعادة موازنة لعلاقة التغطية، إذا كان ذلك هو الحالي).

ب٦,٥,٢٤ –لأغراض هذا المعيار، تختلف استراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر عن أهدافها من إدارة المخاطر. يتم وضع استراتيجية إدارة المخاطر على أعلى مستوى تقرر عنده المنشأة كيفية إدارتها للمخاطر. عادة، تحدد استراتيجيات إدارة المخاطر، المخاطر التي تتعرض لها المنشأة وتبين كيفية استجابة المنشأة لها. وتكون استراتيجية إدارة المخاطر – عادة – قائمة لفترة أطول وقد تتضمن بعض المرونة للتفاعل مع التغيرات في الحالات التي تحدث عندما تكون الاستراتيجية قائمة (على سبيل المثال، معدل فائدة مختلف أو مستويات مختلفة لأسعار سلعة ينتج عنها مدى مختلف للتغطية). وتحدد هذه الاستراتيجية وثيقة عامة تنتظم في المنشأة من خلال سياسات تحتوي إرشادات أكثر تحديدا. وفي المقابل، فإن هدف إدارة المخاطر فيما يتعلق بعلاقة تغطية ينطبق على مستوى علاقة التغطية فهو يتعلق بكيفية استخدام أداة التغطية المحددة التي تم تخصيصها في التغطية من تعرض محدد تم تخصيصه على أنه البند المُغطى. وعليه، فإن استراتيجية إدارة المخاطر يمكن أن تشمل العديد من علاقات التغطية التي تتعلق أهداف إدارة مخاطرها بتنفيذ استراتيجية إدارة المخاطر الشاملة تلك. على سبيل المثال:

(أ) منشأة لديها استراتيجية لإدارة تعرضها لمعدل فائدة على تمويل دين يحدد نطاقات للمنشأة ككل لمزيج بين تمويل بمعدل فائدة متغير وبمعدل فائدة ثابت. والاستراتيجية هي الحفاظ على ما بين ٢٠ في المائة إلى ٤٠ في المائة من الدين عند معدلات ثابتة. تقرر المنشأة من حين لآخر كيفية تنفيذ

هذه الاستراتيجية (أي أين تضع نفسها ضمن نطاق بين نسبة ٢٠ في المائة إلى ٤٠ في المائة للتعرض لمعدل فائدة ثابت) وهو ما يعتمد على مستوى معدلات الفائدة. وإذا كانت معدلات الفائدة منخفضة تحدد المنشأة الفائدة لدين أكثر مما هو عندما تكون معدلات الفائدة مرتفعة. ودين المنشأة هو ١٠٠ وحدة عملة لدين بمعدل فائدة متغير تتم مبادلة ٣٠ وحدة عملة منه تتعرض معدل فائدة ثابت. تستفيد المنشأة من معدلات الفائدة المنخفضة لإصدار دين إضافي بمبلغ ٥٠ وحدة عملة لتمويل استثمار رئيس تقوم به المنشأة بإصدار سند بمعدل فائدة ثابت. وعلى ضوء معدلات الفائدة المنخفضة، تقرر المنشأة تحديد تعرضها لمعدل الفائدة الثابت بـ ٤٠ في المائة من إجمالي الدين بتخفيض ٢٠ وحدة عملة من المدى الذي غطته من تعرضها في السابق بمعدل الفائدة المتغير، مما ينتج عنه تعرض لمعدل فائدة ثابت بمبلغ ٦٠ وحدة عملة. وفي هذه الحالة، تبقى استراتيجية إدارة المخاطر دون تغيير. وبالرغم من ذلك، في المقابل فإن تنفيذ المنشأة لتلك الاستراتيجية قد تغير ويعني هذا أنه، لـ ٢٠ وحدة عملة من خطر التعرض لمعدل فائدة متغير الذي تم التغطية له في السابق، يكون هدف إدارة المخاطر قد تغير (أي على مستوى علاقة التغطية). وتبعا لذلك، ففي هذه الحالة يجب عدم الاستمرار في محاسبة التغطية لمبلغ ٢٠ وحدة عملة من خطر التعرض لمعدل الفائدة المتغير الذي تم التغطية له في السابق. وقد ينطوي ذلك على تخفيض مركز المبادلة بمبلغ اسمي ٢٠ وحدة عملة ولكن، تبعًا للظروف، قد تحتفظ المنشأة بحجم المبادلة ذلك، على سبيل المثال، وقد تستخدمه للتغطية من تعرض مختلف أو قد يصبح جزءًا من سجل تداول. وفي المقابل، إذا قايضت المنشأة بدلاً من ذلك جزءًا من دينها الجديد بمعدل الفائدة الثابت بتعرض لمعدل فائدة متغير، فإنه يجب الاستمرار في محاسبة التغطية لتعرضها لمعدل الفائدة المتغير الذي تم التغطية له في السابق.

(ب) بعض مخاطر التعرضات تنتج عن المراكز التي تتغير بشكل متكرر، على سبيل المثال، مخاطر معدل الفائدة من محفظة أدوات دين مفتوحة. إن إضافة أدوات دين جديدة والاستبعاد من الدفاتر لأدوات دين بشكل مستمر يغير ذلك خطر التعرض (أي أنه يختلف عن مجرد تسيير مركز يبلغ تاريخ الاستحقاق). وهذه عملية ديناميكية لا يبقى فيها لا خطر التعرض ولا أدوات التغطية المستخدمة لإدارته هي ذاتها لوقت طويل. وتبعا لذلك، فإن المنشأة التي لديها مثل هذا الخطر للتعرض تعدل بشكل متكرر أدوات التغطية المستخدمة لإدارة

مخاطر معدل الفائدة كلما تغير خطر التعرض. على سبيل المثال، فإن أدوات الدين التي يتبقى لتاريخ استحقاقها ٢٤ شهرا يتم تخصيصها على أنها البند المُغطى من مخاطر معدل الفائدة لمدة ٢٤ شهرا. ونفس الإجراء ينطبق على الحزم الزمنية أو فترات الاستحقاق الأخرى. وبعد فترة زمنية قصيرة لا تستمر المنشأة في جميع، أو بعض أو جزء من علاقات التغطية التي تم تخصيصها في السابق لفترات استحقاق، وتقوم بتخصيص علاقات تغطية جديدة لفترات استحقاق على أساس حجمها وأدوات التغطية التي تكون موجودة في ذلك الوقت. يعكس عدم الاستمرار في علاقات التغطية في هذه الحالة علاقات التغطية تلك التي تم تأسيسها بشكل تبحث فيه المنشأة عن أداة تغطية جديدة وبند مُغطى جديد بدلاً من أداة التغطية والبند المُغطى الذين تم تخصيصهما في السابق. وتبقى استراتيجية إدارة المخاطر هي نفسها، ولكن ليس هناك هدف لإدارة مخاطر يستمر لعلاقات التغطية تلك التي تم تخصيصها في السابق، والتي بناءً عليه لم تعد موجودة. في مثل هذه الحالة، ينطبق عدم الاستمرار في محاسبة التغطية إلى المدى الذي يكون فيه هدف إدارة المخاطر قد تغير. ويعتمد ذلك على وضع المنشأة، وقد يؤثر، على سبيل المثال، على جميع علاقات التغطية أو على البعض منها فقط لفترة استحقاق، أو على جزء من علاقة التغطية فقط.

(ج) منشأة لديها استراتيجية لإدارة المخاطر تدير بموجبها مخاطر العملة الأجنبية لمبيعات متوقعة والمبالغ مستحقة التحصيل الناتجة عنها. وضمن تلك الاستراتيجية تدير المنشأة مخاطر العملة الأجنبية على أنها علاقة تغطية محددة فقط حتى وقت الاعتراف بالمبلغ المستحق التحصيل. وبعدها لا تعود المنشأة تدير مخاطر العملة الاجنبية على أساس علاقة التغطية المحددة تلك. وبدلاً من ذلك، فإنها تديرها مع مخاطر العملة الأجنبية من المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ واجبة السداد والمشتقات (التي لا تتعلق بمعاملات متوقعة لا تزال معلقة) المقومة بنفس العملة الأجنبية. ولأغراض محاسبية، فإن هذا الإجراء يعمل كتغطية "طبيعية" لأن المكاسب والخسائر من مخاطر العملة الأجنبية من جميع تلك البنود يتم الاعتراف بها فورا ضمن الأرباح أو الخسائر. وتبعا لذلك، ولأغراض محاسبية، فإذا تم تخصيص علاقة التغطية حتى تاريخ السداد، فيجب عدم استمرارها عندما يتم الاعتراف بالمبلغ المستحق التحصيل، لأن هدف إدارة المخاطر لعلاقة التغطية الأصلية لم يعد ينطبق. إن مخاطر

العملة الأجنبية تتم إدارتها الان ضمن نفس الاستراتيجية ولكن على أساس مختلف. وفي المقابل، فإذا كان لدى المنشأة هدف إدارة مخاطر مختلف، وكانت تدير مخاطر العملة الأجنبية على أنها علاقة تغطية مستمرة لمبلغ المبيعات المتوقعة تلك والمبلغ المستحق التحصيل حتى تاريخ التسوية، فإن محاسبة التغطية ستستمر حتى ذلك التاريخ.

ب٢٥,٥,٦ –يمكن أن يؤثر عدم الاستمرار في محاسبة التغطية على:

(أ) علاقة التغطية في مجملها.

أو (ب) جزء من علاقة التغطية (وهو ما يعني أن محاسبة التغطية تستمر للفترة المتبقية من علاقة التغطية).

ب٢٦,٥,٦ –يتم عدم استمرار علاقة التغطية في مجملها عندما لا تعود، ككل، تستوفي ضوابط التأهل. على سبيل المثال:

(أ) عندما لا تعود علاقة التغطية تستوفي هدف إدارة المخاطر بناءً على الأساس الذي تأهلت بموجبه للمحاسبة عن التغطية (أي أن المنشأة لم تعد تتابع هدف إدارة المخاطر).

أو(ب) أن يكون قد تم بيع أداة أو أدوات التغطية أو إنهاؤها (بالنسبة إلى الحجم بكامله الذي كان جزءًا من علاقة التغطية).

أو(ج) عندما لا تعد هناك علاقة اقتصادية بين البند المُغطى وأداة التغطية أو أن أثر المخاطر الائتمانية بدأ يهيمن على التغيرات في القيمة التي تنتج عن تلك العلاقة.

ب٢٧,٥,٦ – يتم عدم استمرار جزء من علاقة تغطية (وتستمر محاسبة التغطية للجزء المتبقي منها) عندما يتوقف فقط جزء من علاقة التغطية عن استيفاء ضوابط التغطية، على سبيل المثال:

(أ) عند إعادة التوازن لعلاقة التغطية، فإن نسبة التغطية قد يتم تعديلها بشكل لا يعود معه بعض من حجم البند المغطى له جزء من علاقة التغطية (راجع الفقرة "ب٢٠,٥,٦")، وعليه لا تستمر محاسبة التغطية فقط لذلك الحجم من البند المُغطى الذي لم يعد جزءًا من علاقة التغطية.

(ب) عندما لا يعد حدوث بعض من حجم البند المُغطى الذي هو معاملة متوقعة (أو مُكوّن لها) مرجحًا إلى حد كبير، فإن محاسبة التغطية لا تستمر فقط لذلك الحجم من البند المُغطى الذي لم يعد حدوثه مرجحًا إلى حد كبير. وبالرغم من ذلك، إذا كان لدى المنشأة سجل تاريخي من القيام بتخصيص تغطيات معاملات متوقعة ومن ثم تقرر لاحقا أن معاملات التوقع لم يعد متوقعا حدوثها، فإن قدرة المنشأة على التنبؤ –بشكل دقيق –بمعاملات التوقع تكون محل شك عند التنبؤ بمعاملات متوقعة مشابهة. وهذا يؤثر على تقييم ما إذا كان من المرجح إلى حد كبير حدوث معاملات متوقعة مشابهة (راجع الفقرة "٣,٣,٦") وعليه، ما إذا كانت مؤهلة على أنها بنود مُغطاة.

ب٢٨,٥,٦–تستطيع المنشأة تخصيص علاقة تغطية جديدة تشتمل على أداة تغطية أو بند مُغطى من علاقة تغطية سابقة لم يتم الاستمرار في محاسبة التغطية لها (جزئيا أو بالكامل). وهذا لا يشكل استمرارا لعلاقة تغطية ولكن إعادة استئناف لها. على سبيل المثال:

(أ) أداة تغطية تتعرض لتدهور ائتماني شديد تستبدلها المنشأة بأداة تغطية جديدة. وهذا يعني أن علاقة التغطية الأصلية فشلت في تحقيق هدف إدارة المخاطر وعليه لم تستمر في مجملها. وقد تم تخصيص أداة التغطية الجديدة على أنها تغطية من نفس خطر التعرض الذي تم التغطية له في السابق وتشكل علاقة تغطية جديدة. وعليه، فإن التغيرات في القيمة العادلة أو في التدفقات النقدية للبند المغطى يتم قياسها اعتبارا من، وبالرجوع إلى، تاريخ تخصيص علاقة التغطية الجديدة بدلاً من التاريخ الذي تم فيه تخصيص علاقة التغطية الأصلية.

(ب) علاقة تغطية يتم عدم الاستمرار فيها قبل نهاية اجلها. ويمكن تخصيص أداة التغطية في علاقة التغطية تلك على أنها أداة التغطية في علاقة تغطية أخرى (على سبيل المثال عند تعديل نسبة التغطية عند إعادة التوازن بزيادة حجم أداة التغطية أو عند تخصيص علاقة تغطية جديدة كاملة).

ب٢٩,٥,٦– يمكن لخيار أن يعد بأنه متعلق بفترة زمنية لأن قيمته الزمنية تمثل عبئًا مقابل توفير حماية لحامل الخيار على مدى فترة من الزمن. وبالرغم من ذلك، فالجانب المهم للغرض من تقييم ما إذا كان خيار ما بتغطية معاملة أو بند مُغطى متعلق

بفترة زمنية هما خصائص ذلك البند المُغطى، بما في ذلك كيف ومتى يـؤثر علـى الأرباح أو الخسائر. وعليه يجب على المنشأة تقييم نوع البند المُغطى (راجع الفقرة "١٥,٥,٦(أ)") على أساس طبيعة البند المُغطى (بغض النظر عما إذا كانـت علاقـة التغطية هي تغطية تدفق نقدي أو تغطية قيمة عادلة):

(أ) تتعلق القيمة الزمنية لخيار ببند مُغطى متعلق بمعاملة إذا كانـت طبيعـة البنـد المُغطى أنه معاملة طابع قيمتها الزمنية أنها تكاليف لتلك المعاملة. مثال ذلـك، عندما تكون القيمة الزمنية لخيار تتعلق ببند مُغطى ينتج عنـه الاعتـراف ببنـد يتضمن قياسه الأولي تكاليف المعاملة (على سبيل المثال، منشأة تغطيـة شـراء سلعة، سواء كانت معاملة متوقعة أو ارتباطًا مؤكدًا، مقابل مخاطر سعر السلعة وتدرج تكاليف المعاملة في القياس الأولي للمخزون). ونتيجـة لإدراج القيمـة الزمنية للخيار في القياس الأولي للبند المُغطى المعين، فإن القيمة الزمنية تـؤثر على الأرباح أو الخسائر في نفس الوقت كتأثير البند المُغطى. وبالمثـل، فـإن المنشأة التي تغطي بيع سلعة، سواء كان معاملة متوقعـة أو ارتباطًـا مؤكـدًا، تدرج القيمة الزمنية للخيار على أنهـا جـزء مـن التكلفـة المتعلقـة بـذلك البيع (وعليه، فإن القيمة الزمنية يتم الاعتراف بها ضمن الأربـاح أو الخـسائر في نفس فترة الإيراد من البيع المُغطى).

(ب) القيمة الزمنية لخيار تتعلق ببند مُغطى متعلق بفترة زمنية إذا كانت طبيعة البنـد المُغطى أن القيمة الزمنية لها طابع تكلفة الحصول على حماية مقابل المخـاطر على مدى فترة زمنية معينة (ولكن البند المُغطى لا ينتج عنه معاملـة تتـضمن مفهوم تكلفة معاملة وفقا للبند (أ)). على سبيل المثال، إذا تم التغطية لمخـزون سلعة مقابل انخفاض القيمة العادلة لستة أشهر باستخدام خيار سلعة بفترة عمـر مقابلة، فإن القيمة الزمنية للخيار يتم تخصيصها على الأرباح أو الخـسائر (أي يتم استنفادها على أساس منتظم ومنطقي) على مدى فترة الـستة أشـهر تلـك. مثال آخر تغطية صافي استثمار في نشاط أجنبـي مغطـى لمـدة ١٨ شـهرًا باستخدام خيار مبادلة عملات أجنبية، ينتج عنه تخصيص القيمة الزمنية للخيـار على مدى فترة ١٨ شهرًا.

ب٣٠,٥,٦ – تؤثر خصائص البند المُغطى، بما في ذلك كيف ومتى يؤثر البند المُغطى على الأرباح أو الخسائر، أيضًا على الفترة التي يتم على مداها استنفاد القيمة الزمنية لخيار بتغطية بند مُغطى متعلقًا بفترة زمنية، وهو ما يتفق مع الفترة التي يمكن أن تؤثر خلالها القيمة الداخلية للخيار على الأرباح أو الخسائر وفقا للمحاسبة عن التغطية على سبيل المثال، إذا تم استخدام خيار معدل فائدة (حد أعلى) لتوفير حماية مقابل الزيادات في مصروف الفائدة من سند بمعدل معوم، فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم استنفادها في الأرباح أو الخسائر على مدى نفس الفترة التي تؤثر خلالها أي قيمة حقيقية للحد الأعلى على الأرباح أو الخسائر:

(أ) إذا زادت تغطيات الحد الأعلى في معدلات الفائدة للسنوات الثلاث الأولى من إجمالي عمر السند بالمعدل المعوم البالغ خمس سنوات، فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم استنفادها على مدى السنوات الثلاث الأولي.

(ب) إذا كان الحد الأعلى خيارًا له بداية آجلة بتغطية الزيادات في معدلات الفائدة لسنتين ولثلاث سنوات من إجمالي عمر السند بالمعدل المعوم البالغ خمس سنوات، فإن القيمة الزمنية لذلك الحد الأعلى يتم استنفادها خلال سنتين وثلاث سنوات.

ب٣١,٥,٦ – تنطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات وفقا للفقرة "١٥,٥,٦" أيضًا على توليفة من خيار مشترى وخيار مكتوب (أحدهما خيار بيع والأخر خيار شراء) لها صافي قيمة زمنية صفرية في تاريخ تخصيصها على أنها أداة تغطية (يشار إليها عموما على أنها "طوق بتكلفة صفرية"). وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة الاعتراف بأي تغيرات في القيمة الزمنية ضمن الدخل الشامل الآخر، حتى ولو كان التغير المتراكم في القيمة الزمنية على مدى إجمالي فترة علاقة التغطية صفرًا. عليه، فإذا كانت القيمة الزمنية للخيار تتعلق بـ:

(أ) معاملة تتعلق ببند مُغطى، فإن مبلغ القيمة الزمنية في نهاية علاقة التغطية الذي يعدل البند المُغطى أو ذلك الذي تتم إعادة تبويبه ضمن الأرباح أو الخسائر (راجع الفقرة "٦. ١٥,٥ (ب)") يكون صفرًا.

(ب) بند مُغطى متعلق بفترة زمنية، فإن مصروف الاستنفاد المتعلق بالقيمة الزمنية يكون صفرًا.

ب٣٢,٥,٦ – تتطبق المحاسبة عن القيمة الزمنية للخيارات وفقا للفقرة "١٥,٥,٦" فقط بقدر المدى الذي تكون فيه القيمة الزمنية متعلقة بالبند المُغطى (القيمة الزمنية التي تم ضبطها). تتعلق القيمة الزمنية لخيار بالبند المُغطى إذا كانت الشروط الأساسية للخيار (مثل المبلغ الاسمي والعمر والأساس) قد تم ضبطها مع البند المُغطى. وعليه، إذا لم يكن قد تم بالكامل ضبط الشروط الأساسية للخيار والبند المُغطى، فيجب على المنشأة تحديد القيمة الزمنية التي تم ضبطها، أي كم من القيمة الزمنية التي تم تضمينها في العلاوة (القيمة الزمنية الفعلية) يتعلق بالبند المُغطى (وأنه وفقا لذلك ينبغي معاملته وفقا للفقرة "١٥,٥,٦"). وتحدد المنشأة القيمة الزمنية التي تم ضبطها باستخدام تقييم الخيار الذي له شروط أساسية تتطابق بشكل كامل مع البند المُغطى.

ب٣٣,٥,٦ – إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية والقيمة الزمنية التي تم ضبطها تختلفان، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مُكوِّن منفصل لحقوق الملكية وفقا للفقرة "١٥,٥,٦" كما يلي:

(أ) إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية، في بداية علاقة التغطية، أعلى من القيمة الزمنية التي تم ضبطها، فيجب على المنشأة:

(١) تحديد المبلغ الذي تراكم في مُكوّن منفصل لحقوق الملكية على أساس القيمة الزمنية التي تم ضبطها.

(٢) المحاسبة عن الفروق في تغيرات القيمة العادلة بين القيمتين الزمنيتين ضمن الأرباح أو الخسائر.

(ب) إذا كانت القيمة الزمنية الفعلية، في بداية علاقة التغطية أدنى من القيمة الزمنية التي تم ضبطها، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مُكوِّن منفصل لحقوق الملكية بالرجوع إلى التغييرين المتراكمين التاليين في القيمة العادلة، أيهما أدنى:

(١) القيمة الزمنية الفعلية.

أو(٢) القيمة الزمنية التي تم ضبطها. يجب الاعتراف بأي جزء متبقي من التغير في القيمة العادلة للقيمة الزمنية الفعلية ضمن الأرباح أو الخسائر.

ب٣٤,٥,٦ – المحاسبة عن العنصر الآجل للعقود الآجلة والفروق المبنية على أسعار العملات الأجنبية للأدوات المالية.

يمكن أن يعد عقد آجل على أنه متعلق بفترة زمنية لأن عنصره الآجل يمثل أعباءً لفترة زمنية (وهي الفترة التي يتم تحديدها له). وبالرغم من ذلك، فإن الجانب ذا الصلة بالغرض من تقييم ما إذا كانت أداة التغطية تغطي معاملة أو بندا مُغطى يتعلق بفترة زمنية هي خصائص ذلك البند المُغطى بما في ذلك كيف ومتى يؤثر على الأرباح أو الخسائر. وعليه، يجب على المنشأة تقييم نوع البند المُغطى (راجع الفقرتين "و"١٥,٥,٦ (أ)" ، ١٦,٥,٦") على أساس طبيعة البند المُغطى (بغض النظر عما إذا كانت علاقة التغطية هي تغطية تدفق نقدي أو تغطية قيمة عادلة):

(أ) العنصر الآجل العقد أجل يتعلق ببند مُغطى متعل بمعاملة إذا كانت طبيعة البند المُغطى هي معاملة للعنصر الآجل لها طابع تكاليف لتلك المعاملة. مثال على ذلك عندما يكون العنصر الآجل متعلقًا ببند مُغطى ينتج عنه الاعتراف ببند يتضمن قياسه الأولي تكاليف معاملة (على سبيل المثال منشأة تغطية شراء مخزون مُقوم بعملة أجنبية، سواء كان معاملة متوقعة أو ارتباطًا مؤكدًا، مقابل مخاطر عملة أجنبية وتتضمن تكاليف معاملة ضمن القياس الأولي للمخزون). ونتيجة لإدراج العنصر الآجل في القياس الأولي لبند التغطية المحدد، فإن العنصر الآجل يؤثر على الأرباح أو الخسائر في نفس الوقت الذي يؤثر فيه البند المُغطى. وبالمثل، فإن نشأة تغطية بيع سلعة مقومة بعملة أجنبية مقابل مخاطر عملة أجنبية، سواء كانت معاملة متوقعة أو ارتباطًا مؤكدًا، تتضمن العنصر الآجل كجزء من التكلفة المتعلقة بذلك البيع (وعليه فإن العنصر الآجل يتم الاعتراف به ضمن الأرباح أو الخسائر في نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد من البيع المُغطى).

(ب) يكون العنصر الآجل لعقد أجل متعلقا ببند مُغطى يتعلق بفترة زمنية إذا كانت طبيعة البند المُغطى هي أن العنصر الآجل له طابع تكلفة الحصول على حماية مقابل مخاطر على مدى فترة زمنية محددة (ولكن البند المُغطى لا ينتج عنه معاملة تتضمن مفهوم تكلفة معاملة وفقا للبند (أ). على سبيل المثال، إذا تم تغطية مخزون سلعة مقابل التغيرات في القيمة العادلة لستة أشهر باستخدام

عقد آجل له عمر مقابل، فإن العنصر الآجل للعقد الآجل يتم تخصيصه للربح أو الخسارة (أي يتم استنفاده على أساس منتظم ومنطقي) على مدى فترة الستة أشهر تلك. مثال آخر تغطية صافي استثمار في نشاط أجنبي مغطى لفترة ١٨ شهرا باستخدام عقد صرف عملة أجنبية أجل ينتج عنه تخصيص العنصر الآجل من العقد الآجل على مدى فترة الثمانية عشر شهرا تلك.

ب٣٥,٥,٦–تؤثر خصائص البند المُغطى، بما في ذلك كيف ومتى يؤثر البند المُغطى على الأرباح أو الخسائر، أيضًا على الفترة التي يتم على مداها استنفاد العنصر الآجل من العقد الآجل الذي بتغطيته بندًا مُغطى متعلقا بفترة زمنية ، والذي يكون – أي الاستنفاد – على مدى الفترة التي يتعلق بها العنصر الآجل . على سبيل المثال ، إذا كان عقد أجل بتغطية من خطر التعرض للتقلب في معدلات فائدة ثلاثة أشهر لفترة ثلاثة أشهر تبدأ بعد ستة أشهر، فإن العنصر الآجل يتم استنفاده خلال الفترة التي تمتد من الشهر السابع إلى التاسع.

ب٣٦,٥,٦–تنطبق المحاسبة عن العنصر الآجل من عقد آجل وفقا للفقرة "١٦,٥,٦" أيضًا، إذا كان العنصر الآجل صفرًا، في التاريخ الذي يتم فيه تخصيص العقد الآجل على أنه أداة التغطية وفي تلك الحالة، فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بأي تغيرات في القيمة العادلة يمكن نسبتها إلى العنصر الآجل ضمن الدخل الشامل الآخر، حتى ولو كان التغير المتراكم في القيمة العادلة الذي يمكن نسبته إلى العنصر الآجل على مدى إجمالي فترة علاقة التغطية صفرًا. وعليه، فإذا كان العنصر الآجل من عقد أجل يتعلق بما يلي:

(أ) معاملة تتعلق ببند مغطي، فإن المبلغ المتعلق بالعنصر الآجل في نهاية علاقة التغطية الذي يعدل البند المُغطى أو ذلك الذي تمت إعادة تبويبه ضمن الأرباح أو الخسائر (راجع الفقرتين "١٥,٥,٦(ب)" و"١٦,٥,٦") سيكون صفرًا.

(ب) البند المُغطى المتعلق بفترة زمنية فإن مبلغ الاستنفاد المتعلق بالعنصر الآجل يكون صفرًا.

ب٣٧,٥,٦ – تنطبق المحاسبة عن العنصر الآجل من العقود الآجلة وفقا للفقرة "١٦,٥,٦" فقط بقدر المدى الذي يكون فيه العنصر الآجل متعلقا بالبند المُغطى (العنصر الآجل الذي تم ضبطه). يكون العنصر الآجل من العقد الآجل متعلقا بالبند المُغطى إذا كانت الشروط الأساسية للعقد الآجل (مثل المبلغ الاسمي، والعمر والأساس) قد تم ضبطها مع البند المُغطى. وعليه، فإذا لم تكن الشروط الأساسية للعقد الآجل والبند المُغطى قد تم ضبطها بالكامل، فيجب على المنشأة تحديد العنصر الآجل الذي تم ضبطه، أي كم من العنصر الآجل الذي تمت إضافته إلى العقد الآجل (العنصر الآجل الفعلي) يتعلق بالبند المُغطى (ولذلك يجب أن يعالج وفقًا للفقرة "١٦,٥,٦"). وتحدد المنشأة العنصر الآجل الذي تم ضبطه باستخدام تقييم العقد الآجل الذي يكون له شروط أساسية تتطابق بالكامل مع البند المُغطى.

ب٣٨,٥,٦ – إذا كان العنصر الآجل الفعلي والعنصر الآجل الذي تم ضبطه يختلفان، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مُكوِّن منفصل لحقوق الملكية وفقا للفقرة "١٦,٥,٦" كالآتي:

(أ) إذا كان المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي، في بداية علاقة التغطية، أكبر من مبلغ العنصر الآجل الذي تم ضبطه، فيجب على المنشأة:

(١) تحديد المبلغ الذي تراكم في مُكوِّن منفصل لحقوق الملكية على أساس العنصر الآجل الذي تم ضبطه.

(٢) المحاسبة عن الفروق في التغيرات في القيمة العادلة بين العنصرين الآجلين ضمن الأرباح أو الخسائر.

(ب) إذا كان المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي، في بداية علاقة التغطية أقل من مبلغ العنصر الآجل الذي تم ضبطه، فيجب على المنشأة تحديد المبلغ الذي تراكم في مُكوِّن منفصل لحقوق الملكية بالرجوع إلى التغيرين المتراكمين التاليين في القيمة العادلة، أيهما أدنى:

(١) المبلغ المطلق للعنصر الآجل الفعلي.

أو(٢) المبلغ المطلق للعنصر الآجل الذي تم ضبطه. يجب الاعتراف بأي مبلغ متبقي من التغير في القيمة العادلة للعنصر الآجل الفعلي ضمن الأرباح أو الخسائر.

ب٣٩,٥,٦– عندما تفصل المنشأة الفرق المبني على العملة الأجنبية عن الأداة المالية وتستثنيه من تخصيص تلك الأداة المالية على أنها أداة تغطية (راجع الفقرة "٤,٢,٦(ب)")، فإن إرشادات التطبيق الواردة في الفقرات من "ب٣٤,٥,٦" إلى "ب٣٨,٥,٦" تنطبق على الفرق المبني على العملة الأجنبية بنفس الطريقة التي يتم تطبيقها على العنصر الآجل من العقد الآجل.

تغطية مجموعة بنود (القسم ٦-٦)

تغطية صافي مركز

التأهل لمحاسبة التغطية وتخصيص صافي مركز

ب١,٦,٦–يكون صافي مركز مؤهلا للمحاسبة عن التغطية فقط إذا كانت المنشأة تغطيه على أساس صافي لأغراض إدارة المخاطر. وتحديد ما إذا كانت المنشأة تغطيه بهذه الطريقة أم لا هو موضوع حقائق (وليس فقط مجرد إقرار أو توثيق). وعليه، فإن المنشأة لا تستطيع تطبيق محاسبة التغطية على أساس صافي فقط لتحقيق نتيجة محاسبية معينة إذا لم تكن تلك النتيجة تعكس منهج المنشأة لإدارة المخاطر. يجب أن يشكل تغطية صافي المركز جزءًا من الاستراتيجية الموضوعة لإدارة المخاطر. وعادة، ما تتم المصادقة على هذه الاستراتيجية من قبل كبار موظفي الإدارة كما هو محدد في معيار المحاسبة المصري رقم (١٥).

ب٢,٦,٦– على سبيل المثال، لدى المنشأة أ، التي عملتها الوظيفية هي عملتها المحلية، ارتباط مؤكد بدفع ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة أجنبية مقابل مصروفات الإعلان بعد تسعة أشهر وارتباط مؤكد ببيع بضاعة تامة الصنع بمبلغ ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة أجنبية بعد ١٥ شهرًا. تدخل المنشأة أ في مشتقة بالعملة الأجنبية تقوم بتسويتها بعد تسعة أشهر تحصل بموجبها على ١٠٠ وحدة عملة أجنبية وتدفع ٧٠ وحدة عملة. وليس لدى المنشأة أ تعرضات أخرى للعملة الأجنبية. وعليه، فإن المنشأة أ لا تستطيع تطبيق محاسبة التغطية لعلاقة تغطية بين مشتقة عملة أجنبية وصافي مركز بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية (يتكون من ارتباط شراء ملزم بمبلغ ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة أجنبية – أي خدمات إعلان– و١٤٩,٩٠٠ وحدة عملة أجنبية (من ١٥٠,٠٠٠ وحدة عملة أجنبية) من ارتباط البيع الملزم) لفترة تسعة أشهر.

ب ٣,٦,٦- إذا لم تقم المنشأة أ بإدارة مخاطر العملة الأجنبية على أساس صافي ولم تدخل في مشتقة العملة الاجنبية (لأنها تزيد تعرضها لمخاطر العملة الأجنبية بدلاً من تقليلها)، فإن المنشأة تكون عندئذ في مركز تغطية طبيعي لتسعة أشهر. وعادة، فإن هذا المركز المُغطى لا ينعكس في القوائم المالية لأن المعاملات يتم الاعتراف بها في فترات تقرير مختلفة في المستقبل. ويكون صافي المركز الصفري مؤهلا للمحاسبة عن التغطية فقط إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة "٦,٦,٦".

ب ٤,٦,٦- عند تخصيص مجموعة بنود تشكل صافي مركز على أنها بند مُغطى، يجب على المنشأة تخصيص مجموعة البنود التي تتضمن البنود التي يمكن أن تشكل صافي المركز. ولا يسمح للمنشأة بتخصيص مبلغ مجرد غير محدد من صافي مركز. على سبيل المثال، منشأة لديها مجموعة من ارتباطات البيع الملزمة بعد ٩ أشهر بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة اجنبية ومجموعة من ارتباطات الشراء الملزمة بعد ١٨ شهرا بمبلغ ١٢٠ وحدة عملة أجنبية. لا تستطيع المنشأة تخصيص مبلغ مجرد لصافي مركز حتى ٢٠ وحدة عملة أجنبية. وبدلاً من ذلك، يجب عليها تخصيص مبلغ مشتريات إجمالي ومبلغ مبيعات إجمالي ينشأ عنهما معا صافي المركز المُغطى. ويجب على المنشأة تخصيص إجمالي المراكز التي ينشأ عنها صافي المركز بحيث تكون المنشأة قادرة على الالتزام بمتطلبات المحاسبة عن علاقات التغطية المؤهلة.

تطبيق متطلبات فعالية التغطية على تغطية صافي مركز

ب٥,٦,٦ – عندما تقرر المنشأة ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فعالية التغطية الواردة في الفقرة "١,٤,٦(ج)" عند تغطية صافي مركز، فإنه يجب عليها الأخذ في الحسبان التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز الذي له أثر مشابه كما هو لأداة التغطية المقترنةبتغير في القيمة العادلة من أداة التغطية على سبيل المثال، منشأة لديها مجموعة من ارتباطات البيع الملزمة بعد تسعة أشهر بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية ومجموعة من ارتباطات الشراء الملزمة بعد ثمانية عشر شهرا بمبلغ ١٢٠ وحدة عملة أجنبية. تغطيها المنشأة من مخاطر العملة الأجنبية لصافى المركز بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف عملة أجنبية أجل بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية. عند تحديد ما إذا كانت متطلبات فعالية التغطية الواردة في الفقرة "١,٤,٦(ج)" قد تم استيفاؤها أم لا، يجب على المنشأة الأخذ في الحسبان العلاقة بين:

(أ) التغير في القيمة العادلة من عقد صرف العملة الأجنبية الآجل مع التغيرات في قيمة ارتباطات البيع الملزمة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية.

و(ب) التغيرات في قيمة ارتباطات الشراء الملزمة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية.

ب ٦,٦,٦- وبالمثل، إذا كان لدى المنشأة في المثال الوارد في الفقرة "ب٥,٦,٦" صافي مركز صفر فإنها تأخذ في الحسبان العلاقة بين التغيرات في ارتباطات البيع الثابتة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية والتغيرات في قيمة ارتباطات الشراء الملزمة المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية عند تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء متطلبات فعالية التغطية الواردة في الفقرة.

تغطيات التدفق النقدي التي تشكل صافي مركز

ب ٧,٦,٦- عند تغطية المنشأة مجموعة من البنود التي لها مراكز مخاطر متقاصة (أي صافي مركز)، فإن التأهل للمحاسبة عن التغطية يعتمد على نوع التغطية وإذا كانت التغطية هى تغطية قيمة عادلة، فيجوز عندئذ أن يكون صافي المركز مؤهلا على أنه بند مُغطى. وبالرغم من ذلك، إذا كانت التغطية هى تغطية تدفق نقدي، فعندئذ يمكن أن يكون صافي المركز فقط مؤهلا على أنه بند مُغطى إذا كان تغطية من مخاطر عملة أجنبية وكان تخصيص صافي المركز هذا يحدد فترة التقرير التي يتوقع فيها أن تؤثر معاملات التوقع على الأرباح أو الخسائر ويحدد أيضًا طبيعتها وحجمها.

ب ٨,٦,٦- على سبيل المثال، لدى منشأة صافي مركز يتكون من شريحة دنيا بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية لمبيعات وشريحة دنيا بمبلغ ١٥٠ وحدة عملة أجنبيةالمشتريات. وكل من المبيعات والمشتريات مُقومة بنفس العملة الأجنبية. ولتحديد تخصيص صافي المركز المُغطى –بشكل كافٍ – تحدد المنشأة في التوثيق الأصلي لعلاقة التغطية أن المبيعات يمكن أن تكون من (المنتج أ) أو (المنتج ب) وأن المشتريات يمكن ان تكون (آلات من النوع أ) و(آلات من النوع ب) و(مادة خام أ). تحدد المنشأة أيضًا احجام المعاملات حسب طبيعة كل معاملة. وتوثق المنشأة أن الشريحة الدنيا للمبيعات (١٠٠ وحدة عملة أجنبية) مكونة من حجم مبيعات متوقعة من أول ٧٠ وحدة عملة أجنبية من (المنتج أ) وأول ٣٠ وحدة عملة أجنبية من (المنتج ب). إذا كان من المتوقع أن تؤثر أحجام تلك المبيعات على الأرباح أو الخسائر في فترات التقرير المختلفة، تضيف المنشأة ذلك في التوثيق، على سبيل المثال، أول ٧٠ وحدة عملة أجنبية من مبيعات (المنتج أ) التي يتوقع أن تؤثر في الأرباح أو الخسائر في فترة التقرير الاولى وأول ٣٠ وحدة عملة أجنبية من مبيعات (المنتج ب) التي من المتوقع أن تؤثر في الأرباح أو الخسائر في فترة التقرير الثانية. توثق المنشأة أيضًا أن الشريحة الدنيا من المشتريات (١٥٠ وحدة عملة أجنبية) تتكون من أول ٦٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات من (النوع أ من الآلات)، وأول ٤٠ وحدة عملة

أجنبية من (النوع ب من الآلات) وأول ٥٠ وحدة عملة أجنبية من (المادة الخام أ). إذا كان متوقعا أن تؤثر أحجام هذه المشتريات على الأرباح أو الخسائر في فترات التقرير المختلفة، تضيف المنشأة في التوثيق تفصيلات لأحجام المشتريات بحسب فترات التقرير التي يتوقع أن تؤثر فيها على الأرباح أو الخسائر (يمثل ما توثق به أحجام المبيعات). على سبيل المثال، فإن معاملة التوقع يتم تحديدها كما يلي:

(أ) أول ٦٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات (الآلات من النوع أ) التي يتوقع أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر من فترة التقرير الثالثة على مدى فترات التقرير العشر التالية.

(ب) أول ٤٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات (الآلات من النوع ب) التي يتوقع أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر من فترة التقرير الرابعة على مدى فترات التقرير العشرين التالية.

(ج) أول ٥٠ وحدة عملة أجنبية من مشتريات (المادة الخام) التي يتوقع استلامها في فترة التقرير الثالثة وبيعها، أي تؤثر على الأرباح أو الخسائر في فترة التقرير تلك والفترة التالية.

يتضمن تحديد طبيعة أحجام معاملة التوقع جوانب مثل نمط الاستهلاك بالنسبة لبنود العقارات والآلات والمعدات التي هي من نفس النوع، إذا كانت طبيعة تلك البنود بحيث يمكن أن يختلف نمط الاستهلاك تبعا لكيفية استخدام المنشأة لتلك البنود. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تستخدم بنود (الآلات من نوع أ) في عمليتي إنتاج مختلفتين ينتج استهلاك بطريقة القسط الثابت على مدى عشر فترات تقرير وطريقة وحدات الإنتاج على التوالي، فإن توثيقها لحجم الشراء المتوقع يفصل ذلك الحجم بحسب أي من نمطي الاستهلاك هذين سيتم تطبيقه.

ب ٩,٦,٦– في حالة تغطية تدفق نقدي لصافي مركز، فإن المبالغ التي يتم تحديدها وفقا للفقرة "١١,٥,٦" يجب أن تتضمن التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز التي لها أثر مشابه لأداة تغطية مقترنة بالتغير في القيمة العادلة من أداة التغطية وبالرغم من ذلك، فإن التغيرات في قيمة البنود في صافي المركز التي لها أثر مشابه لأداة التغطية يتم الاعتراف بها فقط حال الاعتراف بالمعاملات التي تتعلق بها، مثل متى يتم الاعتراف ببيع متوقع على أنه إيراد. على سبيل المثال، منشأة لديها مجموعة من

المبيعات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير بعد تسعة أشهر بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية ومجموعة من المشتريات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير بعد ١٨ شهرا بمبلغ ١٢٠ وحدة عملة أجنبية. تغطيه المنشأة من مخاطر العملة الأجنبية لصافي المركز بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف آجل بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية. عند تحديد المبالغ التي يتم الاعتراف بها في احتياطي تغطية التدفق النقدي وفقا للفقرتين "١١,٥,٦(أ)" "١١,٥,٦(ب)" وتقارن المنشأة:

(أ) التغير في القيمة العادلة من عقد الصرف الآجل مع التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الاجنبية في قيمة المبيعات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير، مع

(ب) التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المشتريات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير.

وبالرغم من ذلك، فإن المنشأة تثبت فقط المبالغ المتعلقة بعقد الصرف الآجل إلى أن يتم الاعتراف بمعاملات المبيعات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير في القوائم المالية، وهو الوقت الذي يتم فيه الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر من تلك المعاملات المتوقعة (أي التغير في القيمة الذي يمكن عزوه إلى التغير في سعر صرف العملات الأجنبية بين تخصيص علاقة التغطية والاعتراف بالايراد).

ب١٠,٦,٦ – وبالمثل، فإذا كان في المثال السابق أن للمنشأة صافي مركز صفر فإنها تقارن التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المبيعات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير مع التغيرات المتعلقة بمخاطر العملة الأجنبية في قيمة المشتريات المتوقعة المرجحة الحدوث إلى حد كبير وبالرغم من ذلك، تلك المبالغ يتم الاعتراف بها فقط حال الاعتراف بالمعاملات المتوقعة المتعلقة بها في القوائم المالية.

شرائح من مجموعات من البنود يتم تخصيصها على أنها بند مُغطى

ب١١,٦,٦ –لنفس الأسباب المذكورة في الفقرة "ب١٩,٣,٦"، فإن وسام مكونات شريحة من مجموعات من البنود القائمة يتطلب أن يتم بدقة تحديد المبلغ الاسمي لمجموعة البنود التي يتم منها تحديد مُكوِّن الشريحة المُغطاه.

ب١٢,٦,٦ –يمكن لعلاقة التغطية أن تتضمن شرائح من مجموعات مختلفة متعددة. على سبيل المثال، في تغطية صافي مركز من مجموعة أصول ومجموعة التزامات، فإن علاقة التغطية يمكن أن تتضمن، في مجموعة، مُكوِّن شريحة من مجموعة أصول ومُكوّن شريحة من مجموعة التزامات.

عرض مكاسب أو خسائر أداة تغطية

ب٦,٦,١٣ – إذا تم التغطية لبنود معا، على أنها مجموعة، في تغطية تدفق نقدي، فقد تؤثر في بنود مستقلة مختلفة في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل. ويعتمد عرض مكاسب أو خسائر التغطية في تلك القائمة على مجموعة البنود.

ب٦,٦,١٤ – إذا لم يكن لمجموعة من البنود أي مراكز مخاطر مقاصة (على سبيل المثال، مجموعة مصروفات عملة أجنبية تؤثر على بنود مستقلة مختلفة في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل، والتي تم التغطية لها من مخاطر العملة الأجنبية) فيجب عندئذ توزيع مكاسب أو خسائر أداة التغطية التي تتم إعادة تبويبها على البنود المستقلة المتأثرة بالبنود المُغطاه. ويجب أن يتم هذا التوزيع على أساس منتظم ومنطقي ولا يجوز أن ينتج عنه إضافة صافي المكاسب أو الخسائر التي تنشأ عن أداة تغطية واحدة.

ب٦,٦,١٥ – إذا كانت مجموعة البنود ليس فيها مراكز مخاطر مقاصة (على سبيل المثال، مجموعة مبيعات ومصروفات مقومة بعملة أجنبية مُغطاه من مخاطر العملة الأجنبية) فيجب على المنشأة عندئذ عرض مكاسب أو خسائر التغطية في بند مستقل منفصل في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل. على سبيل المثال، التغطية من مخاطر عملة أجنبية لصافي مركز لمبيعات بعملة أجنبية بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة أجنبية ومصروفات بعملة أجنبية بمبلغ ٨٠ وحدة عملة أجنبية باستخدام عقد صرف آجل بمبلغ ٢٠ وحدة عملة أجنبية. يجب عرض المكسب أو الخسارة من عقد الصرف الآجل الذي تمت إعادة تبويبه من احتياطي تغطية تدفق نقدي إلى الأرباح أو الخسائر (عندما يؤثر صافي المركز على الأرباح أو الخسائر) في بند مستقل منفصل عن المبيعات والمصروفات المُغطاه. وعلاوة على ذلك إذا حدثت المبيعات في فترة أقرب من المصروفات، فإن إيرادات المبيعات لا تزال تقاس بسعر الصرف الفوري وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣). ويتم عرض مكاسب أو خسائر التغطية المتعلقة بها في بند مستقل منفصل، بحيث تعكس الأرباح أو الخسائر أثر تغطية صافي المركز، مع تعديل مقابل في احتياطي تغطية التدفق النقدي. وعندما تؤثر المصروفات المُغطاه في الأرباح أو الخسائر في فترة لاحقة، فإن مكسب أو خسارة التغطية من المبيعات التي تم في السابق الاعتراف بها في احتياطي تغطية التدفق النقدي تتم إعادة تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر وعرضها كبند مستقل منفصل عن تلك التي تتضمن مصروفات مُغطاه، والتي يتم قياسها بسعر الصرف الفوري وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣).

ب١٦,٦,٦ – أنواع تغطيات القيمة العادلة، فإن هدف التغطية في الأساس ليس مقاصة التغير في القيمة العادلة للبند المُغطى ولكنه بدلاً من ذلك تغير طبيعة التدفقات النقدية للبند المُغطى. على سبيل المثال، تغطية منشأة من مخاطر معدل الفائدة على القيمة العادلة لأداة دين ذات معدل فائدة ثابت باستخدام مبادلة معدل فائدة. هدف المنشأة من التغطية هو تغيير طبيعة التدفقات النقدية بمعدل الفائدة الثابت إلى تدفقات نقدية بمعدل فائدة مُعَوَّمًا ينعكس هذا الهدف على المحاسبة عن علاقة التغطية بحساب صافي الفائدة المستحقة من مبادلة معدل فائدة في الأرباح أو الخسائر. وفي حالة تغطية صافي مركز (على سبيل المثال صافي مركز الأصل بمعدل فائدة ثابت والتزام بمعدل فائدة ثابت)، فإن صافي الفائدة المستحقة هذا يجب عرضه في بند مستقل منفصل في قائمة الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر. وهذا لتجنب جمع صافي مكاسب أو خسائر أداة واحدة في مبالغ مقاصة إجمالية والاعتراف بها في بنود مستقلة مختلفة (على سبيل المثال، فإن هذا يؤدي إلى تجنب جمع صافي متحصلات فائدة من مبادلة معدل فائدة واحدة إلى إجمالي إيراد الفائدة أو إجمالي مصروف الفائدة).

تاريخ السريان والتحول (القسم ٧)

التحول (القسم ٢,٧)

الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة

ب ١,٢,٧- في تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار، يجب على المنشأة تحديد ما إذا كان هدف نموذج أعمال المنشأة لإدارة أي أصل مالي يستوفي الشرط الوارد في الفقرة "٢,١,٤(أ)" أو الشرط الوارد في الفقرة "٢,١,٤(أ)" أو إذا كان الأصل المالي مؤهلاً للاختيار الوارد في الفقرة "٥,٧,٥". ولذلك الغرض، يجب على المنشأة تحديد ما إذا كانت الأصول المالية تستوفي تعريف محتفظ بها للمتاجرة إذا كانت المنشأة قد قامت بشراء الأصول في تاريخ التطبيق الأولي.

الاضمحلال

ب ٢,٢,٧- عند التحول، يجب على المنشأة السعي لتحديد المخاطر الائتمانية بشكل تقريبي عند الاعتراف الأولي بالأخذ في الحسبان جميع المعلومات المعقولة والمؤيدة التي تكون متاحة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. والمنشأة ليست مطالبة بالقيام ببحث واف عن المعلومات عند تحديد – في تاريخ التحولات – ما إذا كان هناك زيادات كبيرة في المخاطر الائتمانية منذ الاعتراف الأولي. وإذا كانت المنشأة لا تستطيع تحديد ذلك دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما فإن الفقرة "٢٠,٢,٧" هي التي تنطبق.

ب ٣,٢,٧- لتحديد خسارة الاضمحلال من الأدوات المالية التي تم الاعتراف بها بشكل أولي (أو ارتباطات القروض أو عقود الضمان المالي التي تصبح المنشأة فيها طرفا في العقد) قبل تاريخ التطبيق الأولي، فإن المنشأة، عند التحول وحتى الاستبعاد من الدفاتر لتلك البنود، يجب عليها الأخذ في الحسبان المعلومات ذات الصلة في تحديد أو التحديد التقريبي للمخاطر الائتمانية عند الاعتراف الأولي. ولتحديد أو التحديد التقريبي للمخاطر الائتمانية، يمكن للمنشأة الأخذ في الحسبان المعلومات الداخلية والخارجية، بما في ذلك معلومات المحفظة، وفقا للفقرات "ب٥,٥,١"إلى "ب٥,٥,٦".

ب ٤,٢,٧- يمكن للمنشأة التي لها معلومات تاريخية قليلة استخدام معلومات من تقارير واحصاءات داخلية (قد يكون تم إعدادها عند تحديد ما إذا كانت ستطلق منتجا جديدا)، والمعلومات حول منتجات مشابهة أو خبرة مجموعة نظيرة لها أدوات مالية مقارنة لها، إذا كانت ملائمة.

تعريفات (الملحق أ)

المشتقات

ب أ. ١ – من الأمثلة النموذجية على المشتقات: العقود المستقبلية والعقود الآجلة والمبادلات وعقود الخيار. عادة ما يكون للمشتقة مبلغ لسمي، وهو مبلغ عملة، أو عدد من الأسهم، أو عدد وحدات وزن أو حجم أو وحدات أخرى يتم تحديدها في العقد. وبالرغم من ذلك، فإن الأداة المشتقة لا تتطلب من حاملها أو مكتتبها استثمارًا أو استلام مبلغ اسمي عند بداية العقد. وبدلاً من ذلك، فإن المشتقة قد تتطلب دفعة ثابتة أو دفع مبلغ يمكن أن يتغير (ولكن ليس بشكل متناسب مع التغير في الأساس) نتيجة حدث مستقبلي غير متعلق بمبلغ اسمي. على سبيل المثال، قد يتطلب عقد دفعة ثابتة بمبلغ ١,٠٠٠ وحدة عملة إذا زاد سعر التعامل بين بنوك لندن لستة أشهر بمائة نقطة أساس. ومثل هذا العقد هو مشتقة حتى ولو لم يتم تحديد المبلغ الاسمي.

ب أ. ٢ – يشمل تعريف مشتقة في هذا المعيار العقود التي تتم تسويتها بالإجمالي بتسليم البند الأساس (مثل عقد أجل لشراء أداة دين بمعدل فائدة ثابت). قد يكون لدى المنشأة عقد لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقدًا أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية (مثل عقد لشراء أو بيع سلعة بسعر ثابت في تاريخ مستقبلي). ومثل هذا العقد يقع ضمن نطاق هذا المعيار ما لم يكن قد تم الدخول فيه ويستمر الاحتفاظ به لغرض تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام. ومع ذلك فإن هذا المعيار ينطبق على مثل تلك العقود المتعلقة بمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام إذا كانت المنشأة تقوم بالتخصيص وفقا للفقرة "٥,٢" (راجع الفقرات من "٤,٢" إلى "٧,٢").

ب أ. ٣ – إن إحدى الخصائص المميزة للمشتقة هي أن يكون لها صافي استثمار أولي أقل مما هو مطلوب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق. ويستوفي عقد الخيار ذلك التعريف لأن العلاوة تكون أقل من الاستثمار المطلوب للحصول على الأداة المالية الأساس التي يرتبط بها الخيار. وتستوفي مبادلة العملة التي تتطلب مبادلة أولية لعملات مختلفة لها قيم عادلة متساوية التعريف لأن لها صافي استثمار أولي صفر.

ب أ. ٤ – يؤدي الشراء والبيع بالطريقة المعتادة إلى نشوء ارتباط بسعر ثابت بين تاريخ التداول وتاريخ التسوية يستوفي تعريف الأداة المالية. وبالرغم من ذلك، وبسبب فترة الارتباط القصيرة فلا يتم الاعتراف بها على أنها أداة مالية مشتقة. وبدلاً من ذلك، فإن هذا المعيار ينص على محاسبة خاصة عن مثل عقود الشراء والبيع بالطريقة المعتادة هذه (راجع الفقرات "٣,١,٢" و"ب٣,١,٣" و"ب٣,١,٦").

ب أ. ٥ – تعريف المشتقة إلى المتغيرات غير المالية التي لا تكون مرتبطة بطرف في العقد. وتشمل هذه مؤشر خسائر الزلازل في منطقة معينة ومؤشر درجات الحرارة في مدينة معينة. وتشمل المتغيرات غير المالية المرتبطة بطرف في العقد حدوث أو عدم حدوث حريق يتلف أو يدمر أصلاً لطرف في العقد. يكون التغير في القيمة العادلة للأصل غير المالي مرتبطاً بالمالك إذا كانت القيمة العادلة تعكس ليس – فقط – التغيرات في أسعار السوق لمثل هذه الأصول (متغيرا ماليا) ولكن – أيضًا – حالة الأصل غير المالي المحدد المحتفظ به (متغيرا غير مالي). على سبيل المثال، إذا كان ضمان القيمة المتبقية لسيارة محددة يعرض الضامن لمخاطر التغيرات في الحالة البدنية للسيارة، فإن التغير في تلك القيمة المتبقية يكون مرتبطًا بمالك السيارة.

الأصول المالية والالتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة

ب أ. ٦ – المتاجرة – عمومًا – الشراء والبيع النشط والمتكرر، وعموما تستخدم الأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة بهدف توليد ربح من التذبذب قصير الآجل في السعر أو هامش المتعامل.

ب أ. ٧ – تشمل الالتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة:

(أ) الالتزامات المشتقة التي لا تتم المحاسبة عنها على أنها أدوات تغطية.

(ب) الالتزامات بتسليم أصول مالية تم اقتراضها من قبل بائع فوري (أي منشأة تبيع أصولا مالية اقترضتها ولم تملكها بعد).

(ج) الالتزامات المالية التي يتم تحملها بنية إعادة شرائها في الأجل القريب (أي أداة دين متداولة قد يعيد المصدر شراءها في الأجل القريب تبعا للتغيرات في قيمتها العادلة).

(د) الالتزامات المالية التي هي جزء من محفظة من الأدوات المالية المحددة التي تدار معا والتي يوجد لها دليل على نمط حديث لجني الأرباح على المدى القصير.

إن حقيقة استخدام التزام لتمويل أنشطة متاجرة لا تجعل في حد ذاتها ذلك الالتزام التزاما محتفظا به للمتاجرة.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨)

الايراد من العقود مع العملاء

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨)

الإيراد من العقود مع العملاء

المحتويات	من الفقرة
العقود مع العملاء	**١١٣**
الاحكام المهمة في تطبيق هذا المعيار	**١٢٣**
الأصول المعترف بها من تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء بعقد مع عميل	**١٢٧**
الوسائل العملية	**١٢٩**
ملحق (أ) تعريف المصطلحات	
ملحق (ب) إرشادات التطبيق	
ملحق (ج) تاريخ السريان والقواعد الانتقالية	

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨)
الإيراد من العقود مع العملاء

الهدف

١- **يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل.**

تحقيق الهدف

٢- لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة "١"، فإن المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أنه يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد بصورة تعكس انتقال السلع أو أداء الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يمثل المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات.

٣- يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار. كما يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار- بما في ذلك استخدام أي وسائل عملية ملائمة- بثبات على العقود التي لها خصائص متشابهة والتي تم إبرامها في ظروف متشابهة.

٤- يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد منفرد مع عميل. وبالرغم من ذلك، كوسيلة عملية، يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على مجموعة من العقود (أو التزامات الأداء) التي لها خصائص متشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بشكل معقول أن الأثار على القوائم المالية من تطبيق هذا المعيار على تلك المجموعة من العقود لن تختلف بشكل جوهري عن تطبيق هذا المعيار على كل عقد من تلك العقود (أو التزامات الأداء) بصورة منفردة. وعند المحاسبة عن مجموعة من العقود فيجب على المنشأة أن تستخدم التقديرات والافتراضات التي تعكس حجم ومكونات تلك المجموعة.

النطاق

٥- يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على جميع العقود مع العملاء باستثناء ما يلي:

(أ) عقود الإيجار الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير".

(ب) عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٧) "عقود التأمين".

(ج) الأدوات المالية والحقوق أو الالتزامات التعاقدية الأخرى الواقعة ضمن نطاق المعيار المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية"، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٢) "القوائم المالية المجمعة"، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة"، ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٧) "القوائم المالية المستقلة"، ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمارات في الشركات الشقيقة".

(د) المبادلات غير النقدية بين منشآت في ذات مجال نشاط الأعمال لتسهيل المبيعات إلى العملاء أو العملاء المحتملين. فعلى سبيل المثال، هذا المعيار لا ينطبق على عقد بين شركتين نفط تتفقان على تبادل نفط للوفاء بطلب عملائهما في أماكن مختلفة ومحددة في الوقت المناسب.

٦- يجب على المنشاة تطبيق هذا المعيار على أي عقد (بخلاف أي عقد ورد في الفقرة "٥") فقط إذا كان الطرف المقابل في العقد عميل. والعميل هو طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي من مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة نظير مقابل. لا يكون الطرف المقابل في العقد عميلاً إذا كان، على سبيل المثال، قد تعاقد مع المنشأة لكي يشاركها في نشاط أو عملية يتقاسم فيها أطراف العقد المخاطر والمنافع الناتجة عن ذلك النشاط أو تلك العملية (مثل اتفاقيات التعاون لتطوير أصل ما) بدلاً من الحصول على المخرجات من الأنشطة العادية للمنشأة.

٧- قد يقع عقد مع عميل جزئيًا ضمن نطاق هذا المعيار وجزئيًا ضمن نطاق معايير أخرى وردت في الفقرة "٥".

(أ) إذا كانت المعايير الأخرى تحدد كيفية الفصل و/أو إجراء القياس الأولي لجزء أو أجزاء من العقد، فعندئذ يجب على المنشأة أولاً تطبيق متطلبات الفصل و/أو القياس الواردة في تلك المعايير. ويجب على المنشاة أن تستبعد من سعر المعاملة المبلغ المتعلق بذلك الجزء (أو الأجزاء) من العقد الذي تم قياسه الأولي وفقًا للمعايير الأخرى، ويجب عليها تطبيق الفقرات من "٧٣" إلى "٨٦" من هذا المعيار لتوزيع المبلغ المتبقي من سعر المعاملة (إن وجد) على كل التزام أداء يقع ضمن نطاق هذا المعيار وعلى أي أجزاء أخرى من العقد حددتها الفقرة "٧(ب)".

(ب) إذا لم تحدد المعايير الأخرى كيفية الفصل و/ أو القياس الأولي لواحد أو أكثر من أجزاء العقد، عندئذ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفصل و/أو للقياس الأولي لهذا الجزء (أو الأجزاء) من العقد.

٨- يحدد هذ المعيار كيفية المحاسبة عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل والمحاسبة عن التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بالتزامات تعاقدية مع عميل. إذا كانت تلك التكاليف لا تدخل ضمن نطاق معيار أخر (راجع الفقرات من "٩١" إلى "١٠٤"). ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الفقرات فقط على التكاليف التي تم تكبدها والمتعلقة بعقد مع عميل (أو جزء من ذلك العقد) يقع ضمن نطاق هذا المعيار.

الاعتراف

تحديد العقد

٩- **يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار فقط عند استيفاء جميع الضوابط التالية:**

(أ) أطراف العقد قد اتفقت على العقد (خطيًا، أو شفاهة، أو وفقًا لممارسات تجارية معتادة أخرى) وأن تكون متعهدة بأداء التزاماتها.

(ب) بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.

(ج) بإمكان المنشأة تحديد شروط سداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.

(د) للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع أن تتغير المخاطر، أو توقيت، أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد)،

(هـ) من المرجح ان تقوم المنشأة بتحصيل المقابل الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل. وفي تقييم ما إذا كانت قابلية مبلغ المقابل للتحصيل مرجحة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار فقط قدرة العميل ونيّته في أن يسدد ذلك المبلغ عندما يصبح مستحقًا. وقد يكون مبلغ المقابل الذي سوف يكون للمنشأة الحق فيه أقل من السعر المبين في العقد إذا كان المقابل متغيرًا نظرًا لأن المنشأة قد تمنح العميل تخفيضًا سعريًا (راجع الفقرة "٥٢").

١٠- العقد هو اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقًا والتزامات واجبة النفاذ. ووجوب نفاذ الحقوق والالتزامات هو شأن قانوني. هذا ويمكن أن تكون العقود خطية، أو شفهية أو تُفهم ضمنًا من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة. وتختلف الممارسات والآليات لإبرام عقود مع العملاء عبر النظم القانونية المختلفة، والصناعات والمنشآت. إضافة لذلك، فإنها قد تختلف داخل المنشأة ذاتها (على سبيل المثال، قد تعتمد على فئة العميل أو طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها). ويجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار تلك الممارسات والآليات في تحديد ما إذا كانت اتفاقية مع عميل تنشئ حقوقًا والتزامات واجبة النفاذ، ومتى تُنشئها.

١١- بعض العقود مع العملاء قد لا تكون لها مدة محددة ويمكن إنهاؤها أو تعديلها من قبل أي من الأطراف في أي وقت. وهناك عقود أخرى قد تتجدد تلقائيا على أساس دوري يتم تحديده في العقد. يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على مدة العقد (أي فترة العقد) التي يكون فيها لأطرافه حقوق وعليهم التزامات حالية واجبة النفاذ.

١٢- لغرض تطبيق هذا المعيار، فإنه لا يوجد عقد إذا كان لأي من أطراف العقد منفردًا حق واجب النفاذ في إنهاء عقد لم يتم البدء في تنفيذه دون تعويض الطرف الأخر (أو الأطراف الاخرى). ويعتبر العقد لم يبدأ تنفيذه بعد إذا تم استيفاء كل من الضابطين التاليين:

(أ) لم تحول المنشأة بعد إلى العميل أي سلع أو خدمات متعهد بها،

و(ب) لم تتسلم المنشأة بعد، وليس لها الحق بعد في استلام، أي مقابل نظير السلع أو الخدمات المتعهد بها.

١٣- إذا استوفى عقد مع عميل الضوابط الواردة في الفقرة "٩" عند نشأة العقد، فلا يجوز للمنشأة أن تعيد تقييم تلك الشروط ما لم يكن هناك مؤشر على حدوث تغير جوهري في الحقائق والظروف المحيطة بالعقد عند نشأته. فعلى سبيل المثال، إذا حدث تدهور جوهري في قدرة العميل على سداد المقابل، فيجب على المنشأة أن تقوم بإعادة تقييم ما إذا كان من المرجح أن تُحصل المقابل الذي سينشأ لها الحق فيه نظير السلع أو الخدمات المتبقية التي سيتم تحويلها إلى العميل.

١٤- إذا كان عقد مع عميل غير مستوف للضوابط الواردة في الفقرة "٩"، فيجب على المنشأة أن تستمر في تقييم العقد لتحديد ما إذا كانت الضوابط الواردة في الفقرة "٩" قد تم استيفاؤها لاحقًا.

١٥- عندما لا يستوفي عقد مع عميل الضوابط الواردة في الفقرة "٩" وتحصل المنشأة على المقابل من العميل، فإنه يجب على المنشأة أن تعترف بالمقابل المستلم على أنه إيراد فقط عند وقوع أي من الحدثين التاليين:

(أ) لم تعد على المنشأة التزامات متبقية بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل، وجميع، أو ما يقارب جميع، المقابل المتعهد به من قبل العميل قد تم استلامه من قبل المنشأة، وغير قابل للرد.

أو (ب) تم إنهاء العقد، والمقابل المستلم من العميل غير قابل للرد.

١٦- يجب على المنشأة أن تعترف بالمقابل المستلم من العميل على أنه التزام إلى أن يقع أحد الحدثين الواردين في الفقرة "١٥" أو إلى أن يتم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة "٩" لاحقًا (راجع الفقرة "١٤"). وتبعًا للحقائق والظروف المتعلقة بالعقد، فإن الالتزام الذي تم الاعتراف به يمثل التزام المنشأة إما بتحويل سلع أو خدمات في المستقبل أو برد المقابل المستلم. وفي أي من الحالتين، فإن الالتزام يجب قياسه بمبلغ المقابل المستلم من العميل.

تجميع العقود

١٧- يجب على المنشأة أن تجمع عقدين أو أكثر من العقود المبرمة في ذات الوقت أو في وقت قريبًا منه مع ذات العميل (أو أطراف ذوي علاقة بالعميل) والمحاسبة عن تلك العقود كعقد واحد إذا تم استيفاء واحد أو أكثر من الضوابط التالية:

(أ) يتم التفاوض بشأن العقود كصفقة واحدة لهدف تجاري واحد.

أو (ب) يعتمد مبلغ المقابل الذي سيتم سداده في أحد العقود على سعر أو إنجاز عقد أخر.

أو (ج) السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات المتعهد بها في كل عقد من العقود) هي التزام أداء واحد وفقًا للفقرات من "٢٢" إلى "٣٠".

تعديلات العقد

١٨- تعديل العقد هو تغيير في نطاق أو سعر العقد (أو كليهما) الذي سبق اعتماده من قبل أطراف العقد. في بعض الصناعات والنظم القضائية، قد يوصف تعديل العقد بأنه أمر تغيير، أو تبديل أو تعديل. وينشأ تعديل العقد عندما يتفق أطرافه على تعديل يستحدث أو يعدل حقوقًا والتزامات قائمة واجبة التنفيذ لأطراف العقد. ويمكن الاتفاق على تعديل العقد كتابة، أو باتفاق شفهي أو يفهم ضمنيًا من ممارسات الأعمال المعتادة. وإذا لم يعتمد أطراف العقد التعديل على العقد، فيجب على المنشأة أن تستمر في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم لحين اعتماد تعديل العقد.

١٩- قد ينشأ تعديلاً على العقد على الرغم من وجود نزاع فيما بين أطراف العقد حول نطاق أو سعر التعديل (أو كليهما) أو في حالة ما إذا كانت الأطراف قد اتفقت على تغيير في نطاق العقد ولكن لم يحددوا بعد التغيير المقابل في السعر. ولتحديد ما إذا كانت الحقوق والالتزامات التي تم إنشاؤها أو تغييرها بموجب التعديل واجبة التنفيذ، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة بما في ذلك شروط العقد والأدلة الأخرى. وإذا اتفق أطراف العقد على تغيير في نطاق العقد ولكنهم لم يحددوا بعد التغيير المقابل في السعر فإنه يجب على المنشأة تقدير التغيير في سعر المعاملة الناشئ عن التعديل وفقًا للفقرات من "٥٠" إلى "٥٤" المتعلقة بتقدير المقابل المتغير والفقرات من "٥٦" إلى "٥٨" المتعلقة بالقيود على تقديرات المقابل المتغير.

٢٠- يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل إذا ما توافر الشرطان التاليان:

(أ) يزداد نطاق العقد نظرًا لإضافة سلع أو خدمات متعهد بها مميزة بذاتها (وفقًا للفقرات من "٢٦" إلى "٣٠").

و(ب) يزداد سعر العقد بمبلغ مقابل يعكس أسعار البيع الخاصة بالمنشأة للسلع أو الخدمات الإضافية المتعهد بها مع إجراء أي تسويات مناسبة على ذلك السعر ليعكس ظروف هذا

العقد. فعلى سبيل المثال، قد تعدل المنشأة أسعار البيع الخاصة بالسلعة أو الخدمة الإضافية بمنح خصم للعميل، نظرًا لأنه ليس من الضروري للمنشأة أن تتكبد التكاليف المتعلقة بالبيع التي كانت ستتكبدها عند بيع سلعة أو خدمة مشابهة إلى عميل جديد.

٢١- إذا لم تتم المحاسبة عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل وفقًا للفقرة "٢٠"، فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن السلع أو الخدمات المتعهد بها والتي لم يتم تحويلها بعد في تاريخ تعديل العقد (أي السلع أو الخدمات المتعهد بها المتبقية) بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:

(أ) يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان إنهاءً للعقد الحالي وإنشاء لعقد جديد، إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية مميزة بذاتها عن السلع أو الخدمات التي تم تحويلها في تاريخ تعديل العقد أو قبله. ويكون مبلغ المقابل الذي سيتم توزيعه على التزامات الأداء المتبقية (أو السلع أو الخدمات المميزة بذاتها المتبقية في التزام أداء واحد محدد وفقًا للفقرة "٢٢(ب)") هو مجموع:

١- المقابل المتعهد به من قبل العميل (بما في ذلك المبالغ المستلمة فعليًا من العميل) الذي تم تضمينه في تقدير سعر المعاملة ولم يتم الاعتراف به بعد على أنه إيراد.

و٢- المقابل المتعهد به كجزء من تعديل العقد.

(ب) يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان جزءًا من العقد الحالي إذا لم تكن السلع أو الخدمات المتبقية غير مميزة بذاتها، وبناءً عليه تشكل جزءًا من التزام أداء واحد، تم استيفاؤه جزئيًا في تاريخ تعديل العقد. ويتم الاعتراف بأثر تعديل العقد على سعر المعاملة، وعلى قياس مدي تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء كتسوية على الإيراد (إما كزيادة أو كتخفيض في الإيراد) في تاريخ تعديل العقد (أي أن التعديل في الإيراد يتم على أساس الأثر التراكمي المتمم).

(ج) إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية تتضمن مزيجًا من البندين (أ) و(ب) عندئذ يجب على المنشأة ان تقوم بالمحاسبة عن آثار التعديل على التزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها (بما في ذلك تلك التي لم يتم الوفاء بها جزئيًا) في العقد المعدل بطريقة تتسق مع أهداف هذه الفقرة.

تحديد التزامات الأداء

٢٢- يجب على المنشأة عند نشأة العقد تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل ويجب عليها تحديد كل تعهد بتحويل أي مما يلي إلى العميل على أنه التزام أداء:

(أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) مميزة بذاتها.

أو(ب) سلسلة من سلع أو خدمات مميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ويتم تحويلها إلى العميل بذات النمط (راجع الفقرة "٢٣").

٢٣- يكون لسلسلة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها نفس نمط التحويل إلى العميل إذا تم استيفاء كلا الضابطين التاليين:

(أ) كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها في السلسلة التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل تستوفي الشروط الواردة في الفقرة "٣٥" لتكون التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني.

و(ب) وفقًا للفقرتين "٣٩" و"٤٠"، تستخدم المنشأة ذات الطريقة لقياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء بتحويل كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها في السلسلة إلى العميل.

التعهدات في العقود مع العملاء

٢٤- يحدد العقد مع العميل عادة بشكل صريح السلع أو الخدمات التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل. ولكن التزامات الأداء المحددة في عقد مع عميل قد لا تقتصر على السلع أو الخدمات التي يتم ذكرها صراحة في ذلك العقد. وهذا نظرًا لأن العقد مع العميل قد يشمل أيضًا تعهدات تُفهم ضمنيًا من خلال الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة، أو سياساتها المنشورة، أو تصريحاتها المحددة، إذا كانت تلك التعهدات تنشئ، وقت الدخول في العقد، توقعا صحيحا لدي العميل بأن المنشأة ستحول سلعة أو خدمة له.

٢٥- لا تتضمن التزامات الأداء أنشطة يجب على المنشأة القيام بها لإنجاز العقد إلا إذا كانت تلك الأنشطة تحول سلعة أو خدمة إلى العميل. فعلى سبيل المثال، قد يكون على مقدم خدمة القيام بمهام إدارية عديدة لإعداد العقد، الا ان القيام بتلك المهام لا يترتب علية تحويل خدمة إلى العميل وقت أداء تلك المهام. وبناءً عليه، فإن أنشطة الإعداد تلك ليست التزامات أداء.

السلع والخدمات المميزة بذاتها

٢٦- تبعًا للعقد، فإن السلع أو الخدمات المتعهد بها قد تشمل الآتي، ولكن لا تقتصر عليه:

(أ) بيع سلع مُصنَعة من قبل المنشأة (على سبيل المثال، مخزون منشأة مُصنعة).

(ب) إعادة بيع سلع تم شراؤها من قبل المنشأة (على سبيل المثال، البضائع لدي تاجر التجزئة).

(ج) إعادة بيع حقوق في سلع أو خدمات تم شراؤها من قبل المنشأة (على سبيل المثال، تَذكرة تم إعادة بيعها من قبل منشأة تعمل بصفة أصيل، كما هو موضح في الفقرات من "ب٣٤" إلى "ب٣٨").

(د) أداء مهمة (أو مهام) متفق عليها تعاقديا لعميل.

(هـ) تقديم خدمة الجاهزية لتقديم سلع أو خدمات (على سبيل المثال، تحديثات غير محددة لبرامج حاسب والتي يتم تقديمها إذا ما توافرت) أو إتاحة سلع أو خدمات للعميل لاستخدامها إذا ما وعندما يقرر العميل.

(و) تقديم خدمة ترتيب لطرف آخر لتحويل سلع أو خدمات إلى عميل (على سبيل المثال، العمل كوكيل لطرف آخر، كما هو موضح في الفقرات من "ب٣٤" إلى "ب٣٨").

(ز) منح حقوق في سلع أو خدمات يتم تقديمها مستقبلا بما يمكن العميل من إعادة بيعها أو تقديمها إلى عميل له (على سبيل المثال، تتعهد المنشأة البائعة لمنتج إلى بائع تجزئة بأن تحول سلعة أو خدمة إضافية لأي فرد يشتري المنتج من بائع التجزئة).

(ح) إنشاء أو تصنيع أو تطوير أصل بالنيابة عن عميل.

(ط) منح تراخيص (راجع الفقرات من "ب٥٢" إلى "ب٦٣ب").

(ى) منح خيارات لشراء سلع أو خدمات إضافية (عندما تقدم تلك الخيارات للعميل حقًا هامًا، كما هو مبين في الفقرات من "ب٣٩" إلى "ب٤٣").

٢٧- تعتبر السلعة أو الخدمة المتعهد بها للعميل مميزة بذاتها إذا تم استيفاء كلا الضابطين التاليين:

(أ) يستطيع العميل الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما كما هي أو إلى جانب موارد أخرى متاحة بسهولة للعميل (أي أن السلعة أو الخدمة قابلة لأن تكون مميزة بذاتها).

و(ب) تعهد المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة للعميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في العقد (أي أن التعهد بتحويل السلعة أو الخدمة يكون واضحًا ومميزًا بذاته في سياق العقد).

٢٨- يستطيع العميل الانتفاع من سلعة أو خدمة وفقًا للفقرة "٢٧أ" إذا كان بالإمكان استخدام السلعة أو الخدمة، أو استهلاكها، أو بيعها بمبلغ أكبر من قيمتها التخريدية أو بديلاً عن ذلك الاحتفاظ بها بطريقة تحقق منافع اقتصادية. بعض السلع أو الخدمات، يستطيع العميل الانتفاع بها كما هي بحالتها. وبعض السلع أو الخدمات الأخرى، يستطيع العميل الانتفاع بها عند اقترانها مع موارد أخرى متاحة بسهولة. والمورد المتاح بسهولة هو سلعة أو خدمة يتم بيعها بشكل منفصل (من قبل المنشأة أو منشأة أخرى)، أو مورد حصل عليه العميل بالفعل من المنشأة (بما في ذلك السلع أو الخدمات التي تكون المنشأة قد قامت بتحويلها للعميل بموجب العقد) أو من معاملات أو أحداث أخرى. قد توفر العديد من العوامل دليلا على أن العميل يستطيع الانتفاع من سلعة أو خدمة كما هي

بحالتها أو باقترانها مع موارد أخرى متوفرة بسهولة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة في الواقع تبيع بانتظام سلعة أو خدمة بشكل منفصل فقد ينم ذلك عن استطاعة العميل الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما كما هي بحالتها أو باقترانها مع موارد أخرى متاحة بسهولة.

٢٩- عند تقييم ما إذا كانت تعهدات المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل يمكن تحديدها بشكل منفصل وفقًا للفقرة "٢٧ب"، يكون الهدف هو تحديد ما إذا كانت طبيعة التعهد في سياق العقد هي تحويل كل من هذه السلع أو الخدمات بصورة منفردة أو بدلاً عن ذلك تحويلها في صورة عنصر أو عناصر مدمجة تشكل مدخلات للسلع والخدمات المتعهد بها. وتتضمن العوامل التي يمكن ان تشير إلى أن اثنين أو أكثر من التعهدات بتحويل سلع وخدمات إلى عميل لا يمكن تمييزها بشكل منفصل ما يلي ولكنها لا تقتصر عليها:

(أ) أن المنشأة تقدم خدمة هامة لدمج سلع أو خدمات مع سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد داخل حزمة من سلع أو خدمات تشكل المخرج المجمع أو المخرجات المجمعة التي تعاقد العميل عليها. وبعبارة أخرى، تستخدم المنشأة السلع أو الخدمات باعتبارها مدخلات لإنتاج أو تقديم مخرج مجمع أو مخرجات مجمعة محددة من قبل العميل. وقد يشتمل المخرج المجمع أو المخرجات المجمعة على أكثر من مرحلة أو عنصر أو وحدة.

(ب) أن تتضمن واحدة أو أكثر من السلع أو الخدمات على تعديل أو تفصيل جوهري بغرض ملاءمتها مع السلع والخدمات المتعهد بها في العقد، أو يتم تعديلها أو تفصيلها جوهريا بواحدة أو أكثر من السلع والخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد.

(ج) السلع أو الخدمات معتمدة على أو مرتبطة بدرجة كبيرة بسلع أو خدمات أخري. بمعني اخر أن كل سلعة أو خدمة تتأثر جوهريًا بواحدة أو أكثر من السلع والخدمات في العقد. فعلي سبيل المثال، في بعض الحالات قد يكون هناك اثنين أو أكثر من السلع والخدمات التي تتأثر جوهريًا ببعضها البعض بحيث لا تستطيع المنشاة الوفاء بتعهدها إذا ما قامت بتحويل كل من هذه السلع والخدمات بشكل مستقل عن بعضهما.

٣٠- إذا لم تكن السلعة أو الخدمة المتعهد بها مميزة بذاتها فيجب على المنشأة ضم تلك السلعة أو الخدمة مع السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها إلى أن تحدد حزمة السلع أو الخدمات المميزة بذاتها. وفي بعض الحالات ينتج عن ذلك قيام المنشأة بالمحاسبة عن جميع السلع أو الخدمات المتعهد بها في عقد على أنها التزام أداء واحد.

الوفاء بالتزامات الأداء

٣١- يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد عند (أو مع) وفاء المنشأة بالتزامات الأداء وذلك بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل) للعميل. ويعد الأصل بأنه قد تم تحويله عند (أو مع) حصول العميل على السيطرة على ذلك الأصل.

٣٢- لكل التزام أداء يتم تحديده وفقًا للفقرات من "٢٢" إلى "٣٠"، فإنه يجب على المنشأة أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت تفي بالتزام الأداء على مدار زمني (وفقًا للفقرات من "٣٥" الى "٣٧") أو أنها تفي بالتزام الأداء عند نقطة من الزمن (وفقًا للفقرة "٣٨"). وإذا لم تكن المنشأة تفي بالتزامها على مدار زمني، فإن الالتزام يتم الوفاء به عند نقطة من الزمن.

٣٣- تعد السلع والخدمات أصولا، حتى ولو كان ذلك بشكل مؤقت، عند استلامها واستخدامها (كما هو الحال بالنسبة للعديد من الخدمات). وتشير السيطرة على أصل إلى القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول - على ما يقارب -جميع المنافع المتبقية منه. تتضمن السيطرة القدرة على منع المنشآت الأخرى من توجيه استخدام أصل والحصول على المنافع منه. وتتمثل المنافع من الأصل في التدفقات النقدية المحتملة (التدفقات النقدية الداخلة أو الوفورات في التدفقات النقدية الخارجة) والتي يمكن الحصول عليها بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر بطرق عدة، مثل:

(أ) استخدام الأصل لإنتاج سلع أو تقديم خدمات (بما في ذلك الخدمات العامة).

(ب) استخدام الأصل لتعزيز قيم اصول أخرى.

(ج) استخدام الأصل لتسوية التزامات أو تخفيض مصروفات.

(د) بيع أو مبادلة الأصل.

(هـ) رهن الأصل للحصول على قرض.

و(و) الاحتفاظ بالأصل.

٣٤- يجب على المنشأة عند تقييم ما إذا كان العميل قد حصل على السيطرة على الأصل أن تأخذ في الاعتبار أية اتفاقية لإعادة شراء الأصل (راجع الفقرات من "ب٦٤" إلى "ب٧٦").

التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدار زمني

٣٥- تحول المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة على مدار زمني، ولذلك فهي تفي بالتزامات الأداء وتعترف بالإيراد على ذلك المدار الزمني إذا تم استيفاء أحد الضوابط التالية:

(أ) يتلقى العميل المنافع الناتجة عن أداء المنشأة ويستهلكها في ذات الوقت الذي تقوم فيه بالتنفيذ (راجع الفقرتين "ب٣" و"ب٤").

أو(ب) يترتب على أداء المنشأة إنشاء أو تحسين أصل (على سبيل المثال، الأعمال تحت التنفيذ) الذي يسيطر عليه العميل في ذات الوقت الذي يتم فيه إنشاء الأصل أو تحسينه (راجع الفقرة "ب٥").

أو(ج) لا يترتب على أداء المنشأة إنشاء أصل له استخدام بديل لديها (راجع الفقرة "٣٦") وللمنشأة حق واجب التنفيذ في تحصيل مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه (راجع الفقرة "٣٧").

٣٦- يعتبر الأصل الناشئ عن أداء المنشأة ليس له استخدام بديل للمنشأة إذا كانت المنشأة إما مقيدة تعاقديا من توجيه الأصل لاستخدام آخر خلال إنشاء أو تحسين ذلك الأصل أو كانت مقيدة عمليًا من توجيه الأصل في حالته المكتملة لاستخدام آخر بسهولة. ويتم تقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل للمنشأة عند نشأة العقد. وبعد نشأة العقد لا يجوز للمنشأة تحديث تقييم الاستخدام البديل للأصل ما لم يوافق أطراف العقد على إجراء تعديل على العقد والذي من شأنه أن يغير جوهريا من التزامات الأداء. وتقدم الفقرات من "ب٦" إلى "ب٨" إرشادات لتقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل لدي المنشأة.

٣٧- يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار شروط العقد، بالإضافة إلى أي قوانين تنطبق على العقد، عند تقييم ما إذا كان لديها حق واجب التنفيذ في تحصيل مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه وفقًا للفقرة "٣٥(ج)". ولا يشترط أن يكون الحق في تحصيل مقابل الآداء المكتمل مبلغ ثابت. وبالرغم من ذلك، في كل الأحوال يجب أن يكون للمنشأة خلال مدة العقد الحق في مبلغ يعوضها على الأقل عن مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه إذا ما تم إنهاء العقد من قبل العميل أو طرف آخر لأسباب أخري بخلاف عدم أداء المنشأة وفقًا لتعهداتها. وتقدم الفقرات من "ب ٩" إلى "ب ١٣" إرشادات لتقييم وجود ووجوب تنفيذ حق التحصيل وما إذا كان حق المنشأة في التحصيل سيخولها الحق في أن يتم السداد لها مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه.

التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة من الزمن

٣٨- إذا لم يكن الوفاء بالتزامات الأداء يتم على مدار زمني وفقًا للفقرات من "٣٥" إلى "٣٧" فإن المنشأة تفي بالتزام الأداء عند نقطة من الزمن. ولتحديد تلك النقطة من الزمن التي يحصل فيها العميل على السيطرة على أصل متعهد به وتفي المنشأة عندها بالتزامات الأداء فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع متطلبات السيطرة الواردة في الفقرات من "٣١" إلى "٣٤". بالإضافة لذلك يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار المؤشرات على تحويل السيطرة التي تشمل الآتي لكن لا تقتصر عليه:

(أ) إذا كان للمنشأة حق حال في تحصيل مقابل الأصل – إذا كان العميل ملزمًا حاليا بسداد مقابل الأصل – فإن ذلك قد يشير عندئذ إلى أن العميل قد حصل على القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على – ما يقارب – جميع المنافع المتبقية من الأصل في المقابل.

(ب) إذا كان للعميل حق الملكية القانوني في الأصل – قد يشير ذلك الحق القانوني إلى الطرف الذي لديه القدرة على توجيه استخدام الاصل والحصول على – ما يقارب – جميع المنافع المتبقية منه أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لهذه المنافع – لذلك – فإن تحويل الحق القانوني في الأصل قد يشير إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل. وإذا احتفظت المنشأة بحق الملكية القانونية في الأصل لمجرد الحماية ضد إخفاق العميل في السداد فإن حقوق المنشأة هذه لا تمنع العميل من الحصول على السيطرة على الأصل.

(ج) إذا قامت المنشأة بتحويل الحيازة المادية للأصل – قد تشير الحيازة المادية للأصل إلى أن العميل له القدرة على توجيه استخدام والحصول على – ما يقارب – جميع المنافع المتبقية في الأصل أو تقييد وصول المنشآت الأخرى لهذه المنافع – وبالرغم من ذلك – فإن الحيازة المادية قد لا تتواكب مع السيطرة على الأصل. فعلى سبيل المثال، في بعض اتفاقيات إعادة الشراء وفي بعض ترتيبات بضاعة الأمانة فإن العميل أو المؤتمن قد تكون له حيازة مادية على أصل تسيطر عليه المنشأة. وفي المقابل، فإنه في بعض ترتيبات إصدار الفواتير مع الاحتفاظ بالبضاعة، فإن المنشأة قد يكون لديها الحيازة المادية للأصل الذي يسيطر عليه العميل. وتقدم الفقرات أرقام "ب٦٤" إلى "ب٧٦" و"ب٧٧" إلى "ب٧٨" و"ب٧٩" إلى "ب٨٢" إرشادات بشأن المحاسبة عن اتفاقيات إعادة الشراء وترتيبات بضاعة الأمانة وترتيبات إصدار الفواتير مع الاحتفاظ بالبضاعة، على التوالي.

(د) إذا كان للعميل المخاطر والمنافع الجوهرية المتعلقة بملكية الأصل – قد يشير انتقال المخاطر والمنافع الجوهرية المتعلقة بملكية الأصل للعميل إلى أن العميل قادر على توجيه استخدام الأصل والحصول على – ما يقارب – جميع المنافع المتبقية منه. وبالرغم من ذلك، عند تقييم مخاطر ومنافع ملكية الأصل المتعهد به – فإنه يجب على المنشأة استبعاد أي مخاطر تُنشئ التزام أداء منفصل بالإضافة إلى التزام الأداء المتعلق بتحويل الأصل. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة قامت بتحويل السيطرة على الأصل إلى العميل ولكنها لم تفِ بعد بالتزام أداء إضافي لتقديم خدمات الصيانة المتعلقة بالأصل المحول.

(هـ) قبول العميل للأصل – قد يشير قبول العميل للأصل إلى أنه قد حصل على القدرة على توجيه الأصل والحصول جوهريًا على جميع المنافع المتبقية منه – ولتقييم أثر الشرط التعاقدي لقبول العميل على توقيت تحويل السيطرة على الأصل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الإرشادات الواردة في الفقرات من "ب٨٣" إلى "ب٨٦".

قياس مدي التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء

٣٩- يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد على مدار زمني بقياس مدي التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء، وذلك لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني وفقًا للفقرات من "٣٥" إلى ٣٧. والهدف عند قياس مدي التقدم هو بيان إنجاز المنشأة نحو تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل (أي وفاء المنشأة بالتزام الأداء).

٤٠- يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة لقياس مدي التقدم لكل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الطريقة بثبات على التزامات الأداء المشابهة وفي الظروف المشابهة. وفي نهاية كل فترة يتم إعداد تقارير عنها يجب على المنشأة إعادة قياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني.

طرق قياس مدي التقدم

٤١- تتضمن الطرق المناسبة لقياس مدي التقدم طرق المخرجات وطرق المدخلات. وتقدم الفقرات من "ب١٤" إلى "ب١٩" إرشادات لاستعمال طرق المخرجات وطرق المدخلات لقياس مدي تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء. وفي تحديد الطريقة المناسبة لقياس مدي التقدم يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار طبيعة السلعة أو الخدمة التي تعهدت المنشأة بتحويلها إلى العميل.

٤٢- يجب على المنشأة عند تطبيق طريقة ما لقياس مدي التقدم أن تستبعد من القياس أي سلع أو خدمات لن تحول المنشأة السيطرة عليها إلى العميل. وفي المقابل، يجب على المنشأة أن تدرج عند قياس مدي التقدم أي سلع أو خدمات حولت المنشأة السيطرة عليها إلى العميل وفاء لالتزام أداء.

٤٣- يجب على المنشأة تحديث قياسها لمدي التقدم مع تغير الظروف خلال المدار الزمني ليعكس أي تغيرات في نتيجة التزام الأداء. ومثل هذه التغيرات في قياس مدي تقدم المنشأة يجب المحاسبة عنها على أنها تغيير في تقدير محاسبي وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

القياسات المعقولة لمدي التقدم

٤٤- يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد مقابل التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني فقط إذا كان بإمكان المنشأة قياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء بشكل معقول. ولن تكون المنشأة قادرة – بشكل معقول – على قياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء إذا ما كانت تنقصها معلومات يمكن الاعتماد عليها لازمة لتطبيق طريقة مناسبة لقياس مدي التقدم.

٤٥- في بعض الظروف (على سبيل المثال، في المراحل الأولى من العقد) قد تكون المنشأة غير قادرة – بشكل معقول- على قياس مدي وفائها بالتزام الأداء ولكن تتوقع المنشأة استرداد التكاليف التي تم تكبدها في الوفاء بالتزام الأداء. في تلك الظروف يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد في حدود التكاليف التي تم تكبدها فقط إلى أن يأتي وقت تستطيع فيه – بشكل معقول – قياس مدي وفائها بالتزام الأداء.

القياس

٤٦- يجب على المنشأة أن تعترف بما تم تخصيصه من سعر المعاملة (الذي يستثني تقديرات المقابل المتغير المقيدة وفقاً للفقرات من "٥٦" إلى "٥٨") لالتزام أداء كإيراد عند (أو على مدار) الوفاء بالتزام أداء.

تحديد سعر المعاملة

٤٧- يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار شروط العقد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة. وسعر المعاملة هو مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال ضريبة القيمة المضافة). قد يتضمن المقابل المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.

٤٨- تؤثر طبيعة وتوقيت ومبلغ المقابل المتعهد به من قبل العميل على تقدير سعر المعاملة. وعند تحديد سعر المعاملة يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار آثار جميع ما يلي:

(أ) المقابل المتغير (راجع الفقرات من "٥٠" إلى "٥٥" وكذلك فقرة "٥٩").

(ب) القيود على تقديرات المقابل المتغير (راجع الفقرات من "٥٦" إلى "٥٨").

(ج) وجود مكون تمويلي هام في العقد (راجع الفقرات من "٦٠" إلى "٦٥").

(د) المقابل غير النقدي (راجع الفقرات من "٦٦" إلى "٦٩").

(هـ) المقابل واجب السداد إلى العميل (راجع الفقرات من "٧٠" إلى "٧٢").

٤٩- لغرض تحديد سعر المعاملة تفترض المنشأة بأنه سيتم تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل كما هو متعهد به وفقاً للعقد القائم وأن العقد لن يتم الغاؤه أو تجديده أو تعديله.

المقابل المتغير

٥٠- إذا كان المقابل المتعهد به في العقد يتضمن مبلغا متغيرًا، فيجب على المنشأة أن تقوم بتقدير المبلغ الذي سيكون للمنشأة حق فيه في مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل.

٥١- يمكن أن يتغير مبلغ المقابل نظرًا للخصومات، أو التخفيضات، أو رد المبالغ، أو استحقاقات تسوي عند الشراء مستقبلاً، أو الامتيازات السعرية، أو الحوافز، أو مكافآت الآداء، أو الغرامات، أو البنود الأخرى المشابهة. ويمكن أن يتغير المقابل المتعهد به – أيضًا – إذا كان حق المنشأة في المقابل يتوقف على وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي. على سبيل المثال، سيكون مبلغ المقابل متغيرًا إذا ما تم إما بيع منتج مع حق الارجاع أو التعهد بمبلغ ثابت على أنه مكافأة أداء في حالة تحقيق نقطة إنجاز محددة.

٥٢- قد يكون التغير المتعلق بالمقابل الذي يتعهد به العميل منصوص عليه صراحة في العقد. وبالإضافة إلى شروط العقد، يعد المقابل المتعهد به متغيرًا إن وجدت أي من الحالات التالية:

(أ) العميل لديه توقع صحيح ناشئ عن الممارسات التجارية المعتادة للمنشاة، أو سياساتها المنشورة أو تصريحاتها المحددة بأن المنشأة ستقبل مبلغ مقابل أقل من السعر المبين في العقد. بمعنى، أنه يُتوقع أن المنشأة ستعرض امتيازًا سعريًا. وتبعًا للنطاق القضائي، أو الصناعة، أو العميل، فإن هذا العرض قد يشار إليه على أنه خصم، أو تخفيض، أو رد مبلغ، أو استحقاق يسوي عند الشراء مستقبلاً.

(ب) تشير الحقائق والظروف الأخرى إلى أن نية المنشأة، عند الدخول في العقد مع العميل، هي تقديم تخفيض سعري للعميل.

٥٣- يجب على المنشأة أن تقوم بتقدير مبلغ المقابل المتغير باستخدام احدى الطريقتين التاليتين، وذلك اعتمادًا على أي من الطريقتين ترى المنشأة أنها تتوقع أن تتنبأ بشكل أفضل بمبلغ المقابل الذي سيكون للمنشأة حق فيه:

(أ) القيمة المتوقعة –القيمة المتوقعة هي مجموع المبالغ المرجحة بنسبة احتمالها في نطاق مبالغ المقابل الممكنة. وقد تكون القيمة المتوقعة تقديرًا مناسبًا للمقابل المتغير إذا كان لدي المنشأة عدد كبير من العقود ذات الخصائص المتشابهة.

(ب) المبلغ الأكثر ترجيحًا –المبلغ الأكثر ترجيحًا هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحًا في نطاق مبالغ المقابل الممكنة (أي النتيجة الوحيدة الأكثر ترجيحًا للعقد). قد يكون المبلغ الأكثر ترجيحًا تقديرا مناسبا لمبلغ المقابل المتغير إذا كان للعقد نتيجتين ممكنتين فقط (على سبيل المثال، إما أن تحقق المنشأة مكافأة أداء أو لا تحققها).

٥٤- يجب على المنشأة أن تطبق طريقة واحدة بثبات خلال العقد عند تقدير أثر عدم التأكد على مبلغ المقابل المتغير الذي سيكون للمنشأة حق فيه. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات (التاريخية، والحالية، والمتوقعة) المتاحة بصورة معقولة للمنشأة وتحديد عدد معقول من مبالغ المقابل الممكنة. وستكون المعلومات التي تستخدمها المنشأة لتقدير مبلغ المقابل المتغير – عادة – مشابهة للمعلومات التي تستخدمها إدارة المنشأة أثناء عملية العطاء والعرض وفي تحديد الأسعار للسلع أو الخدمات المتعهد بها.

التزامات برد مبلغ

٥٥- يجب على المنشأة أن تعترف بالتزام برد مبلغ إذا استلمت المنشأة مقابلاً من عميل وتتوقع رد بعض أو كامل ذلك المقابل إلى العميل. ويتم قياس الالتزام برد المبلغ بمبلغ المقابل المستلم (أو المستحق السداد) الذي لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي المبالغ التي لم يتم تضمينها في سعر المعاملة). ويجب تحديث التزام رد المبلغ (والتغير المقابل في سعر المعاملة، وبناءً عليه، التغير في الالتزام المتعلق بالعقد) في نهاية كل فترة يتم إعداد تقارير عنها نتيجة التغيرات في الظروف. ويجب على المنشأة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات من "ب٢٠" إلى "ب٢٧" للمحاسبة عن التزام رد المبلغ المتعلق بالبيع مع حق الإرجاع.

القيود على تقديرات المقابل المتغير

٥٦- يجب على المنشأة تضمين جزء من أو كامل مبلغ المقابل المتغير المقدر في سعر المعاملة وفقًا للفقرة "٥٣" فقط بالقدر الذي يكون فيه من المرجح بدرجة عالية ألا يتم رد مبلغ هام من الإيراد المتراكم المعترف به عندما يتضح عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير لاحقًا.

٥٧- في تقييم ما إذا كان مرجحا بدرجة عالية ألا يتم إجراء تسوية لرد مبلغ هام من الإيراد المتراكم المعترف به عندما يتضح عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير لاحقا، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار كلا من الترجيح ومقدار تسوية الرد من الإيراد. وتشمل العوامل التي يمكن أن تزيد من الترجيح أو مقدار الرد من الإيراد أيًا من العوامل التالية، ولكن لا تقتصر عليها:

(أ) أن يكون مبلغ المقابل معرضًا بدرجة عالية لعوامل خارج تأثير المنشأة. وقد تشمل تلك العوامل التقلب في السوق، وآراء أو تصرفات أطراف ثالثة، وأحوال الطقس، والمخاطر المرتفعة لتقادم السلعة أو الخدمة المتعهد بها.

(ب) أن يكون من غير المتوقع اتضاح ظروف عدم التأكد المتعلقة بمبلغ المقابل لفترة طويلة من الزمن.

(ج) أن تكون خبرة المنشأة (أو دليل آخر) في أنواع مشابهة من العقود محدودة أو أن تلك الخبرة (أو الدليل الأخر) ذات قيمة تنبؤية محدودة.

(د) أن تكون للمنشأة ممارسة متبعة إما في منح نطاق واسع من التخفيضات السعرية أو تغيير أحكام وشروط السداد لعقود مشابهة في ظروف مشابهة.

(هـ) أن يكون للعقد عدد كبير ونطاق واسع من مبالغ المقابل الممكنة.

٥٨- يجب على المنشأة أن تطبق الفقرة "ب٦٣" للمحاسبة عن المقابل الذي يأخذ شكل رسوم اتاوة تستند إلى مبيعات أو تستند إلى الاستعمال التي تم التعهد بها في مقابل ترخيص ملكية فكرية.

إعادة تقدير المقابل المتغير

٥٩- يجب على المنشأة في نهاية كل فترة يتم إعداد تقارير عنها تحديث سعر المعاملة المقدر (بما في ذلك تحديث تقييمها لما إذا كانت هناك قيود على تقدير المقابل المتغير) ليمثل بصدق الظروف الحالية في نهاية الفترة التي يعد عنها التقرير وكذلك التغيرات في الظروف التي حدثت خلال تلك الفترة. ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغيرات في سعر المعاملة وفقًا للفقرات من "٨٧" إلى "٩٠".

وجود مكون تمويل مهم في العقد

٦٠- يجب على المنشأة عند تحديد سعر المعاملة تعديل مبلغ المقابل المتعهد به ليعكس آثار القيمة الزمنية للنقود إذا كان توقيت الدفعات الذي تم الاتفاق عليه بين أطراف العقد (إما صراحة أو ضمنيًا) يقدم للعميل أو المنشأة منفعة هامة لتمويل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل. وفي تلك الظروف فإن العقد يتضمن مكون تمويلي هام. وقد يوجد مكون تمويلي هام بغض النظر عما إذا كان التمويل المتعهد به منصوص عليه صراحة في العقد أو ضمنيًا من خلال شروط السداد المتفق عليها بين أطراف العقد.

٦١- الهدف من تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر المكون التمويلي الهام هو أن تقوم المنشأة بالاعتراف بالإيراد بمبلغ يعكس السعر الذي كان سيدفعه العميل مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها فيما لو كان العميل قد سدد مقابل تلك السلع أو الخدمات نقدًا عند (أو على مدار) تحويلها له (أي سعر البيع النقدي). ويجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات العلاقة في تقييم ما إذا كان العقد يتضمن مكونًا تمويليًا وما إذا كان المكون التمويلي هامًا بالنسبة للعقد، بما في ذلك كل ما يلي:

(أ) الفرق، إن وجد، بين مبلغ المقابل المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلع أو الخدمات المتعهد بها.

(ب) الأثر المجمع للعنصرين التاليين معًا:

١- طول الوقت المتوقع بين قيام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل وقيام العميل بالسداد مقابل تلك السلع أو الخدمات.

٢- أسعار الفائدة السائدة في السوق ذي الصلة.

٦٢- بالرغم من التقييم الوارد في الفقرة "٦١"، فإن العقد مع العميل لن يكون متضمنا لمكون تمويلي هامًا إذا وجد أي من العوامل التالية:

(أ) أن يكون العميل قد سدد مقابل السلع أو الخدمات مقدما وأن يكون توقيت تحويل تلك السلع أو الخدمات يخضع لرغبة العميل.

(ب) إذا كان جزء هام من مبلغ المقابل المتعهد به من العميل متغيرًا وكان مبلغ وتوقيت ذلك المقابل يتغير على أساس وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي لا يخضع جوهريًا لسيطرة العميل أو المنشأة (على سبيل المثال، إذا كان المقابل رسوم اتاوة تستند إلى المبيعات).

(ج) أن الفرق بين المقابل المتعهد به وسعر البيع النقدي للسلعة أو الخدمة (كما هو موضح في الفقرة "٦١") ينشأ لأسباب غير تقديم التمويل لأي من العميل أو المنشأة، وأن الفرق بين هذين المبلغين يتناسب مع أسباب الفرق. على سبيل المثال، فإن شروط السداد قد توفر للمنشأة أو للعميل حماية في حالة عدم إكمال الطرف الآخر لبعض أو لجميع التزاماته بموجب العقد بشكل مناسب.

٦٣- لا يجب على المنشأة عمليًا تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر المكون التمويلي الهام إذا كانت المنشأة تتوقع، عند نشأة العقد، أن تكون الفترة بين قيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل وسداد العميل لمقابل السلعة أو الخدمة سنة أو أقل.

٦٤- لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة "٦١"عند تعديل مبلغ المقابل المتعهد به بأثر المكون التمويلي الهام يجب على المنشأة أن تستخدم معدل الخصم الذي تعكسه معاملة تمويل منفصلة بين المنشأة وعميلها عند نشأة العقد. وذلك المعدل يعكس الخصائص الائتمانية للطرف الحاصل على التمويل في العقد وبالإضافة إلى أي رهن أو ضمان يقدمه العميل أو المنشأة، بما في ذلك الأصول التي يتم تحويلها بموجب العقد. قد تكون المنشأة قادرة على تحديد هذا المعدل وذلك بتحديد المعدل الذي يخصم المبلغ الاسمي للمقابل المتعهد به إلى السعر النقدي الذي يسدده العميل مقابل السلع أو الخدمات عند (أو على مدار) تحويلها له. وبعد نشأة العقد لا يجوز للمنشأة تحديث معدل الخصم بالتغيرات في معدلات الفائدة أو الظروف الأخرى (مثل التغير في تقييم مخاطر ائتمان العميل).

٦٥- يجب على المنشأة عرض آثار التمويل (الفائدة الدائنة والفائدة المدينة) في قائمة الدخل بشكل منفصل عن الإيرادات من العقود مع العملاء. وعند المحاسبة عن عقد مع عميل يتم الاعتراف بالفائدة الدائنة أو الفائدة المدينة فقط بالقدر الذي نشأ عنه أصل من العقد (أو المبلغ المستحق التحصيل) أو التزام عن العقد.

المقابل غير النقدي

٦٦- لتحديد سعر المعاملة للعقود التي يتعهد فيها العميل بمقابل في صورة غير نقدية فإنه يجب على المنشأة قياس المقابل غير النقدي (أو التعهد بمقابل غير نقدي) بالقيمة العادلة.

٦٧- إذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير القيمة العادلة للمقابل غير النقدي بشكل معقول فإنه يجب عليها قياس المقابل بشكل غير مباشر بالرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل (أو فئة عملاء) بتبادلها مع المقابل.

٦٨- قد تختلف القيمة العادلة للمقابل غير النقدي بسبب شكل المقابل (على سبيل المثال، التغير في سعر سهم سيكون للمنشأة حق في استلامه من العميل). وإذا تغيرت القيمة العادلة للمقابل غير النقدي المتعهد به من العميل لأسباب غير شكل المقابل فقط (على سبيل المثال، فقد تختلف القيمة العادلة نتيجة لأداء المنشأة)، فيجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات من "٥٦" إلى "٥٨".

٦٩- إذا ساهم العميل بسلع أو خدمات (على سبيل المثال، مواد، أو معدات أو عمل) لتسهيل تنفيذ المنشأة للعقد فيجب على المنشأة أن تُقَيم ما إذا كانت حصلت على السيطرة على تلك السلع أو الخدمات المقدمة. وإذا كان الامر كذلك، فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن السلع أو الخدمات المقدمة على أنها مقابل غير نقدي مستلم من العميل.

المقابل الواجب السداد للعميل

٧٠- يتضمن المقابل الواجب السداد للعميل المبالغ النقدية التي تسددها أو تتوقع أن تسددها المنشأة إلى العميل (أو إلى أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويتضمن المقابل الواجب السداد إلى العميل أيضًا الاستحقاقات المتعلقة بالشراء مستقبلاً أو البنود الأخرى (على سبيل المثال، الكوبونات وقسائم الشراء) التي يمكن استخدامها مقابل المبالغ المستحقة للمنشأة (أو أطراف أخرى تشتري سلع أو خدمات المنشأة من العميل). ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن المقابل الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة، ومن ثم تخفيض في الإيراد إلا إذا كان السداد للعميل يتم مقابل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها (كما هو موضح الفقرات من "٢٦" إلى "٣٠") يحولها العميل إلى المنشأة. وإذا كان المقابل الواجب السداد إلى العميل يتضمن مبلغا متغيرًا فيجب على المنشأة أن تقدر سعر المعاملة (بما في ذلك تقييم مدي وجود قيود على تقدير المقابل المتغير) وفقًا للفقرات من "٥٠" إلى "٥٨".

٧١- إذا كان المقابل الواجب السداد إلى العميل تسديدًا لمقابل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها من العميل فعندئذ يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن شراء السلعة أو الخدمة بنفس الطريقة التي تقوم بالمحاسبة بها عن المشتريات الأخرى من الموردين. وإذا زاد مبلغ المقابل الواجب السداد إلى العميل عن القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها التي حصلت عليها المنشأة من العميل، فعندئذ يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن مثل هذه الزيادة على أنها تخفيض في سعر المعاملة. وإذا كانت المنشأة غير قادرة على تقدير – بشكل معقول – القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة التي حصلت عليها من العميل، فيجب عليها المحاسبة عن كل المقابل الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة.

٧٢- ومن ثم، إذا تمت المحاسبة عن المقابل الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر المعاملة فيجب على المنشأة أن تعترف بتخفيض في الإيراد عند (أو على مدار) وقوع أي من الحدثين التاليين، أيهما يأتي لاحقًا:

(أ) قيام المنشأة بالاعتراف بإيراد مقابل تحويل السلع أو الخدمات ذات العلاقة إلى العميل.

و(ب) قيام المنشأة بسداد أو تعهدها بسداد المقابل (حتى ولو كان السداد مشروطا بحدث مستقبلي). وقد يكون ذلك التعهد مفهوم ضمنيًا من الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة.

توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء

٧٣- الهدف من توزيع سعر المعاملة هو أن تقوم المنشأة بتوزيع سعر المعاملة على كل التزام أداء (أو سلعة أو خدمة مميزة بذاتها) بمبلغ يعكس مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل.

٧٤- لتحقيق الهدف من التوزيع، تقوم المنشأة بتوزيع سعر المعاملة على كل التزام أداء يتم تحديده في العقد على أساس سعر بيع نسبي مستقل وفقا للفقرات من "٧٦" إلى "٨٠"، باستثناء ما هو محدد في الفقرات من "٨١" إلى "٨٣" (لتوزيع الخصومات) والفقرات من "٨٤" إلى "٨٦" (لتوزيع المقابل الذي يتضمن مبالغ متغيرة).

٧٥- لا تنطبق الفقرات من "٧٦" إلى "٨٦" إذا كان العقد ينطوي على التزام أداء واحد فقط. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرات من "٨٤" إلى "٨٦" قد تنطبق إذا كانت المنشأة قد تعهدت بتحويل سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها والتي تم تحديدها على أنها التزام أداء واحد وفقًا للفقرة "٢٢(ب)" وكان المقابل المتعهد به يتضمن مبالغ متغيرة.

التوزيع الذي يستند إلى أسعار البيع المستقلة

٧٦- لتوزيع سعر المعاملة على كل تعهد أداء على أساس سعر بيع نسبي مستقل، فإنه يجب على المنشأة عند نشأة العقد أن تحدد سعر البيع المستقل للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها وكذلك التزام الأداء المرتبط بها في العقد وتوزيع سعر المعاملة بنسبة وتناسب بين أسعار البيع المستقلة تلك.

٧٧- سعر البيع المستقل هو السعر الذي ستبيع به المنشأة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها لعميل. وأفضل دليل على سعر البيع المستقل هو السعر القابل للتحديد لسلعة أو خدمة عندما تبيع المنشأة تلك السلعة أو الخدمة بشكل منفصل في ظروف مشابهة إلى عملاء مشابهين. والسعر المنصوص عليه تعاقديًا أو في قائمة الأسعار لسلعة أو خدمة قد يكون هو (ولكن لا يجوز الافتراض بأنه هو) سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة.

٧٨- عندما يكون سعر البيع المستقل غير قابل للتحديد بشكل مباشر فيجب على المنشأة أن تقدر سعر البيع المستقل بمبلغ ينتج عنه توزيع لسعر المعاملة يحقق هدف التوزيع الوارد في الفقرة "٧٣". وعند تقدير سعر مستقل فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات (بما في ذلك أحوال السوق، والعوامل الخاصة بالمنشأة والمعلومات عن العميل أو فئة العميل) المتاحة للمنشأة بشكل معقول. وعند قيامها بذلك فيجب على المنشأة أن تستخدم إلى أكبر حد المدخلات القابلة للتحديد وأن تطبق طرق التقدير بثبات في الظروف المشابهة.

٧٩- تتضمن الطرق الملائمة لتقدير سعر البيع المستقل لسلعة أو خدمة ما يلي، ولكنها لا تقتصر عليه:

(أ) مدخل التقدير السوقي المعدل : يمكن للمنشاة تقدير السوق الذي تبيع فيها السلع أو الخدمات وتقدير السعر الذي سيكون العميل في تلك السوق راغبًا في دفعه مقابل تلك السلع أو الخدمات. وقد يتضمن ذلك الأسلوب أيضًا الرجوع إلى أسعار منافسي المنشأة لسلع أو خدمات مشابهة وتعديل تلك الأسعار حسب الضرورة لتعكس تكاليف وهوامش ربح المنشأة.

(ب) مدخل التكلفة المتوقعة زائد هامش : يمكن للمنشأة التنبؤ بتكاليفها المتوقعة للوفاء بالتزام أداء ثم إضافة هامش ربح مناسب لتلك السلعة أو الخدمة.

(ج) مدخل القيمة المتبقية : يمكن للمنشأة تقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى إجمالي سعر المعاملة مطروحا منه مجموع أسعار البيع المستقلة القابلة للتحديد لسلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد. وبالرغم من ذلك، يمكن للمنشأة، وفقًا للفقرة "٧٨"،

أن تستخدم مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر البيع المستقل فقط إذا تم استيفاء أحد الشروط التالية:

١- تبيع المنشأة نفس السلعة أو الخدمة إلى عملاء مختلفين (في ذات الوقت أوفي وقت قريبًا منه) بمبالغ متباينة (أي أن سعر البيع متغير بدرجة عالية نظرًا لأنه لا يمكن تحديد سعر مستقل نموذجي من المعاملات السابقة أو من دليل آخر قابل للتحديد).

أو ٢- لم تحدد المنشأة بعد سعرًا لتلك السلعة أو الخدمة وأن السلعة أو الخدمة لم يتم في السابق بيعها على أساس مستقل (أي أن سعر البيع غير مؤكد).

٨٠- قد تكون هناك حاجة لاستخدام مجموعة من الطرق لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد إذا كانت اثنتين أو أكثر من تلك السلع أو الخدمات لها أسعار بيع مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشأة مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع مستقل إجمالي لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها التي لها أسعار مستقلة متغيرة بدرجة عالية أو غير مؤكدة وتستخدم طريقة أخرى لتقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات الفردية منسوبة إلى سعر البيع المستقل الإجمالي المقدر الذي تم تحديده بمدخل القيمة المتبقية. وعندما تستخدم المنشأة مجموعة طرق لتقدير سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة متعهد بها في العقد يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان توزيع سعر المعاملة حسب أسعار البيع المستقلة المقدرة تلك متسقا مع هدف التوزيع الوارد في الفقرة "٧٣" ومتطلبات تقدير أسعار البيع المستقلة الواردة في الفقرة "٧٨".

توزيع الخصم

٨١- يحصل العميل على خصم مقابل شراء حزمة سلع أو خدمات إذا كان مجموع أسعار البيع المستقلة لتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد يزيد عن المقابل المتعهد به في العقد. يجب على المنشأة أن توزع الخصم بنسبة وتناسب على جميع التزامات الأداء في العقد إلا عندما يكون لدى المنشأة دليل قابل للتحديد وفقًا للفقرة "٨٢" على أن الخصم بكامله يتعلق فقط بالتزام أداء واحد أو أكثر، ولا يتعلق بجميع التزامات الأداء في العقد. وتوزيع الخصم بنسبة وتناسب في تلك الحالات هو نتيجة لقيام المنشأة بتوزيع سعر المعاملة على كل التزام أداء على أساس أسعار البيع النسبية المستقلة للسلع والخدمات المميزة بذاتها.

٨٢- يجب على المنشأة أن توزع الخصم بكامله على التزام أداء واحد أو أكثر ولكن ليس على جميع التزامات الأداء في العقد إذا تم استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) المنشأة تبيع بانتظام كل سلعة أو خدمة (أو كل حزمة سلع أو خدمات مميزة بذاتها) في العقد على أساس مستقل.

و(ب) المنشأة أيضًا تبيع بانتظام على – أساس مستقل – حزمة (أو حزم) من بعض تلك السلع أو الخدمات المميزة بذاتها بخصم على أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات في كل حزمة.

و(ج) الخصم الذي يخص كل حزمة سلع أو خدمات الموضح في الفقرة "٨٢(ب)" هو – تقريبًا – نفس الخصم في العقد، وتحليل السلع أو الخدمات في كل حزمة يوفر دليلا قابلاً للتحديد على التزام الأداء (أو التزامات الأداء) المرتبط به كامل الخصم في العقد.

٨٣- إذا تم توزيع كامل الخصم على التزام أداء أو أكثر في العقد وفقًا للفقرة "٨٢"، فيجب على المنشأة أن توزع ذلك الخصم قبل استخدام مدخل القيمة المتبقية لتقدير سعر بيع السلعة أو الخدمة المستقل وفقًا للفقرة "٧٩(ج)".

توزيع المقابل المتغير

٨٤- قد يكون المقابل المتغير المتعهد به في العقد يخص العقد بكامله أو جزءٍ محدد من العقد، مثل أيًا مما يلي:

(أ) التزام أداء واحد أو أكثر ولكن ليس جميع التزامات الأداء في العقد (على سبيل المثال، قد تكون مكافأة مشروطة بقيام المنشأة بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها خلال فترة زمنية محددة).

أو (ب) سلعة أو خدمة واحدة أو أكثر – ولكن ليس كل – من السلع أو الخدمات، المميزة بذاتها المتعهد بها ضمن سلسلة من السلع أو الخدمات تشكل جزءًا من التزام أداء واحد وفقًا للفقرة "٢٢(ب)" (على سبيل المثال، زيادة المقابل المتعهد به للسنة الثانية من عقد خدمة تنظيف مدته سنتان على أساس التغير في مؤشر محدد للتضخم).

٨٥- يجب على المنشأة أن توزع المبلغ المتغير (والتغيرات اللاحقة على ذلك المبلغ) بالكامل على التزام أداء أو على سلعة أو خدمة مميزة بذاتها والتي تشكل جزءًا من التزام أداء واحد وفقًا للفقرة "٢٢(ب)" إذا ما تم استيفاء كلا الضابطين التاليين:

(أ) أن تكون شروط المقابل المتغير تتعلق تحديدا بجهود المنشأة للوفاء بالتزام الأداء أو تحويل السلعة أو الخدمة المميزة بذاتها (أو تتعلق بنتيجة محددة من الوفاء بالتزام الأداء أو تحويل السلعة أو الخدمة المميزة بذاتها).

و(ب) أن يكون توزيع مبلغ المقابل المتغير بكامله على التزام أداء أو على السلعة أو الخدمة المميزة بذاتها متسقًا مع هدف التوزيع الوارد في الفقرة "٧٣" مع الأخذ في الاعتبار جميع التزامات الأداء وشروط السداد في العقد.

٨٦- يجب تطبيق متطلبات التوزيع الواردة في الفقرات من "٧٣" إلى"٨٣" على المبلغ المتبقي من سعر المعاملة الذي لا يستوفي الشروط الواردة في الفقرة "٨٥".

التغيرات في سعر المعاملة

٨٧- يمكن أن يتغير سعر المعاملة بعد نشأة العقد لأسباب عديدة، بما في ذلك اتضاح الأحداث غير المؤكدة أو التغيرات الأخرى في الظروف التي تؤدي إلى تغير مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات المتعهد بها.

٨٨- يجب على المنشأة أن توزع أي تغيرات لاحقة في سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد بنفس الأساس الذي يتم بناءً عليه التوزيع عند نشأة العقد. وبالتالي، لا يجوز للمنشأة أن تقوم بإعادة توزيع سعر المعاملة لتعكس التغيرات في أسعار البيع المستقلة بعد نشأة العقد. ويجب الاعتراف بالمبالغ التي تم توزيعها على التزام أداء تم الوفاء به على أنها إيراد أو على أنها تخفيض للإيراد في الفترة التي يتغير فيها سعر المعاملة.

٨٩- يجب على المنشأة أن توزع التغير في سعر المعاملة بالكامل على واحد أو أكثر –ولكن ليس إلى جميع– من التزامات الأداء أو السلع أو الخدمات المميزة بذاتها المتعهد بها ضمن سلسلة تشكل جزءًا من التزام أداء واحد وفقًا للفقرة "٢٢(ب)" فقط إذا تم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة "٨٥" المتعلقة بتوزيع المقابل المتغير.

٩٠- يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغير في سعر المعاملة الذي ينشأ نتيجة لتعديل العقد وفقًا للفقرات من "١٨" إلى "٢١". وبالرغم من ذلك، في حالة التغير في سعر المعاملة الذي يحدث بعد تعديل العقد يجب على المنشأة تطبيق الفقرات من "٨٧" إلى "٨٩" لتوزيع التغير في سعر المعاملة بأي مما ينطبق من الطرق الآتية:

(أ) يجب على المنشأة أن توزع التغير في سعر المعاملة على التزامات الأداء المحددة في العقد قبل التعديل إذا كان، وبالقدر الذي يكون فيه، التغير في سعر المعاملة متعلق بمبلغ المقابل المتغير المتعهد به قبل التعديل وكانت المحاسبة عن التعديل تتم وفقًا للفقرة "٢١(أ)".

(ب) في جميع الحالات الأخرى التي لا تتم فيها المحاسبة عن التعديل على أنه عقد منفصل وفقًا للفقرة "٢٠" فإنه يجب على المنشأة أن توزع التغير في سعر المعاملة على التزامات الأداء في العقد المعدل (أي التزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها أو لم يتم الوفاء بها جزئيًا فورًا بعد التعديل).

تكاليف العقد

التكاليف الإضافية للحصول على عقد

٩١- يجب على المنشأة أن تعترف بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل كأصل إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد تلك التكاليف.

٩٢- التكاليف الإضافية للحصول على عقد هي تلك التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل، والتي لم تكن المنشأة لتتكبدها لو لم يتم الحصول على العقد (على سبيل المثال، عمولة المبيعات).

٩٣- يجب الاعتراف بتكاليف الحصول على عقد على أنها مصروف عند تكبدها، إذا كان سيتم تكبدها بغض النظر عما إذا كان العقد قد تم الحصول عليه أم لا، إلا إذا قبل العميل صراحة تحمل تلك التكاليف بغض النظر عما إذا كان قد تم الحصول على العقد أم لا.

٩٤- كوسيلة عملية يجوز للمنشأة الاعتراف بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد كمصروف عند تكبدها إذا كانت فترة استهلاك الأصل الذي كانت المنشأة ستعترف به هي سنة واحدة أو اقل.

تكاليف الوفاء بعقد

٩٥- إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بعقد مع عميل لا تقع ضمن نطاق معيار آخر (على سبيل المثال معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون" أو معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها" أو معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" فيجب على المنشأة أن تعترف بالتكاليف المتكبدة للوفاء بالعقد كأصل فقط إذا كانت تلك التكاليف تستوفي كل الشروط التالية:

(أ) أن تتعلق التكاليف بشكل مباشر بعقد أو بعقد متوقع والذي بإمكان المنشأة تمييزه بشكل محدد (على سبيل المثال، التكاليف المتعلقة بالخدمات التي سيتم تقديمها بموجب تجديد عقد حالٍ أو تكاليف تصميم أصل سيتم تحويله بموجب عقد محدد لم يتم اعتماده بعد).

و(ب) أن التكاليف ستؤدي إلى توليد أو تحسين موارد المنشأة التي سيتم استخدامها في الوفاء (أو الاستمرار في الوفاء) بالتزامات أداء في المستقبل.

و (ج) من المتوقع استرداد التكاليف.

٩٦- يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التكاليف المتكبدة في الوفاء بعقد مع عميل والتي تقع ضمن نطاق معيار آخر وفقًا لتلك المعايير الأخرى.

٩٧- تتضمن التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بعقد (أو عقد محدد متوقع) أيًا مما يلي:

(أ) العمالة المباشرة (على سبيل المثال، رواتب وأجور الموظفين الذين يقدمون الخدمات المتعهد بها بشكل مباشر إلى العميل).

(ب) المواد المباشرة (على سبيل المثال، المستلزمات المستخدمة في تقديم الخدمات المتعهد بها إلى العميل).

(ج) نصيب من التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعقد أو أنشطة العقد (على سبيل المثال، تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، وتأمين واهلاك الأدوات والمعدات المستخدمة في تنفيذ العقد).

(د) التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على العميل بموجب العقد.

(هـ) التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط كنتيجة لدخول المنشأة في العقد (على سبيل المثال، المبالغ التي يتم دفعها إلى مقاولي الباطن).

٩٨- يجب على المنشأة أن تعترف بالتكاليف التالية على أنها مصروفات عند تكبدها:

(أ) التكاليف العمومية والإدارية (ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بموجب العقد، وفي هذه الحالة يجب على المنشأة تقييم تلك التكاليف وفقًا للفقرة "٩٧").

(ب) تكاليف الفاقد من المواد أو العمالة أو الموارد الأخرى لتنفيذ العقد والتي لم تنعكس في سعر العقد.

(ج) التكاليف التي تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها (أو التزامات أداء تم الوفاء بها جزئيًا) في العقد (أي التكاليف التي تتعلق بأداء سابق).

(د) التكاليف التي تكون المنشأة غير قادرة على تمييز ما إذا كانت تتعلق بالتزامات أداء لم يتم الوفاء بها أو أنها تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئيًا).

الاستهلاك والاضمحلال

٩٩- يجب أن يتم استهلاك الأصل الذي تم الاعتراف به وفقًا للفقرة "٩١" أو "٩٥" على أساس منتظم يكون متسقًا مع تحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. وقد يكون الأصل متعلقا بسلع أو خدمات سيتم تحويلها بموجب عقد متوقع محدد (كما هو موضح في الفقرة "٩٥(أ)").

١٠٠- يجب على المنشأة أن تعيد النظر دوريًا في الاستهلاك ليعكس أي تغير هام في التوقيت المتوقع بمعرفة المنشأة لتحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. ويجب المحاسبة عن مثل هذا التغير على أنه تغير في تقدير محاسبي وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

١٠١- يجب على المنشأة أن تعترف بخسارة اضمحلال ضمن الارباح أو الخسائر بالقدر الذي تكون فيه القيمة الدفترية لأصل تم الاعتراف به وفقًا للفقرة "٩١" أو "٩٥" تتجاوز:

(أ) المبلغ المتبقي من المقابل الذي تتوقع المنشأة استلامه مقابل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل، مطروحًا منه:

(ب) التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بتقديم تلك السلع أو الخدمات والتي لم يتم الاعتراف بها على أنها مصروفات (راجع الفقرة "٩٧").

١٠٢- لأغراض تطبيق الفقرة "١٠١" لتحديد مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة استلامه، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم المبادئ الخاصة بتحديد سعر المعاملة (باستثناء المتطلبات الواردة في الفقرات من "٥٦" إلى "٥٨" والمتعلقة بالقيود على تقديرات المقابل المتغير) وتعديل ذلك المبلغ ليعكس أثار مخاطر ائتمان المتعلقة بالعميل.

١٠٣- قبل أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة اضمحلال لأصل تم الاعتراف به وفقًا للفقرة "٩١" أو "٩٥"، فإنه يجب على المنشأة أن تعترف بأي خسارة اضمحلال للأصول التي تتعلق بالعقد والتي تم الاعتراف بها وفقًا لمعيار آخر (على سبيل المثال، معيار المحاسبة المصري رقم (٢) ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣)). وبعد تطبيق اختبار الاضمحلال الوارد في الفقرة "١٠١"، فإنه يجب على المنشأة تضمين القيمة الدفترية الناتجة للأصل المعترف به وفقًا للفقرة "٩١" في القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد التي يتبع لها لغرض تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "الاضمحلال في قيمة الأصول" على تلك الوحدة المولدة للنقد.

١٠٤- يجب على المنشأة أن تعترف ضمن الارباح أو الخسائر بقيمة رد بعض أو كل خسارة الاضمحلال المعترف بها سابقا وفقًا للفقرة "١٠١" عندما تتلاشي ظروف الاضمحلال أو أن تكون قد تحسنت. ولا يجوز أن تتجاوز القيمة الدفترية للأصل بعد زيادتها المبلغ الذي كان سيتم تحديده (صافي بعد الاستهلاك) لو لم يكن قد تم الاعتراف بخسارة اضمحلال في السابق.

العرض

١٠٥- عندما يقوم أي من طرفي العقد بالوفاء بالتزاماته، فإنه يجب على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل ناشئ عن عقد أو التزام مرتبط بعقد، تبعًا للعلاقة بين وفاء المنشأة بالتزاماتها والمتحصلات من العميل. ويجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل أي حقوق غير مشروطة في تحصيل مقابل على أنها مبلغ مستحق التحصيل من العميل.

١٠٦- إذا سدد العميل المقابل، أو كان للمنشاة حق غير مشروط في مبلغ المقابل (مبلغ مستحق التحصيل من العميل)، قبل قيام المنشاة بتحويل السلعة أو الخدمة الى العميل فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه التزام عقد عندما يتم السداد أو عندما يكون السداد مستحقاً (أيهما أقرب). إن التزام العقد هو التزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل حصلت المنشأة منه على المقابل (أو أن يكون مبلغ المقابل مستحقا).

١٠٧- إذا قامت المنشأة بالوفاء بالتزاماتها من خلال تحويل سلع أو خدمات إلى العميل قبل أن يسدد العميل المقابل أو قبل أن يكون السداد مستحقا، فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه أصل ناشئ عن عقد، وذلك بخلاف أي مبالغ يتم عرضها على أنها مستحقة التحصيل من العميل. والأصل الناشئ عن عقد هو حق المنشأة في مقابل سلع أو خدمات قامت المنشأة بتحويلها إلى العميل. ويجب على المنشأة أن تقيم الأصل الناشئ عن العقد لمعرفة إذا ما كان هناك اضمحلال وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) ويجب قياس الاضمحلال في قيمة الأصل الناشئ عن العقد، وعرضه والإفصاح عنه وفقا لنفس الأساس باعتباره أصلاً ماليًا واقعًا ضمن نطاق المعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) (راجع الفقرة "١١٣(ب)").

١٠٨- المبلغ المستحق التحصيل من العميل هو حق غير مشروط للمنشأة في تحصيل المقابل. ويكون الحق في المقابل غير مشروط إذا كان مرور الوقت فقط مطلوبا قبل أن يصبح سداد ذلك المقابل مستحقا. فعلى سبيل المثال، تقوم المنشأة بالاعتراف بمبلغ مستحق التحصيل من العميل إذا كان لها حق حالٍ في تحصيله حتى ولو أن ذلك المبلغ قد يُرد في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن المبلغ المستحق التحصيل من العميل وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). وعند الاعتراف الأوَّلي لمبلغ مستحق التحصيل من عقد مع العميل، فإن أي فرق بين قياس المبلغ المستحق وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) ومبلغ الإيراد المعترف به يجب عرضه على أنه مصروف (على سبيل المثال على أنه خسارة اضمحلال).

١٠٩- يستخدم هذا المعيار مصطلحي "أصل ناشئ عن عقد" والتزام مرتبط بعقد" ولكنه لا يمنع المنشأة من استخدام أوصاف بديلة في قائمة المركز المالي لهذين البندين. وإذا استخدمت المنشأة وصفا بديلا لمصطلح أصل ناشئ عن عقد فيجب على المنشأة أن تقدم معلومات كافية لمستخدمي القوائم المالية للتمييز بين المبالغ المستحقة التحصيل من العميل والأصول الناشئة عن العقد.

الإفصاح

١١٠- الهدف من متطلبات الإفصاح هو أن تفصح المنشأة عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المتعلقة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن العقود مع العملاء. ولتحقيق ذلك الهدف فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات النوعية والكمية عن جميع ما يلي:

(أ) عقودها مع العملاء (راجع الفقرات من "١١٣" إلى "١٢٢").

و(ب) لاحكام الشخصية الهامة، والتغييرات في تلك الاحكام، المستخدمة في تطبيق هذا المعيار على تلك العقود (راجع الفقرات من "١٢٣" إلى "١٢٦").

و(ج) أي أصول تم الاعتراف بها من تكاليف الحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل وفقًا للفقرة "٩١" أو "٩٥" (راجع الفقرتين "١٢٧" و"١٢٨").

١١١- يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار مستوى التفاصيل اللازمة للوفاء بهدف الإفصاح وما هو مقدار التركيز على كل متطلب من المتطلبات المختلفة. ويجب على المنشأة أن تجمع أو تفصل الإفصاحات بحيث لا يتم حجب المعلومات المفيدة من خلال إما تضمين كمية تفاصيل كبيرة غير هامة أو تجميع بنود لها –جوهريًا – خصائص مختلفة.

١١٢- لا يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات وفقًا لهذا المعيار إذا ما كانت تلك المعلومات تم الافصاح عنها وفقًا لمعيار آخر.

العقود مع العملاء

١١٣-يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع المبالغ التالية خلال الفترة المالية التي يتم إعداد التقارير عنها ما لم تكن تلك المبالغ قد تم عرضها بشكل منفصل في قائمة الأرباح أو الخسائر وفقًا لمعايير أخرى:

(أ) الإيراد المعترف به من العقود مع العملاء، والذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بشكل منفصل عن مصادر إيرادها الأخرى.

و(ب) أي خسائر اضمحلال معترف بها (وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)) لمبالغ مستحقة التحصيل من العملاء أو لأصول ناشئة عن عقود المنشأة مع العملاء، والتي يجب على المنشأة أن تُفصح –بشكل منفصل– عن خسائر الاضمحلال من العقود الأخرى.

تصنيف الإيراد

١١٤- يجب على المنشأة أن تصنف الإيراد المعترف به من العقود مع العملاء إلى فئات تصف كيف تتأثر طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المتعلقة بالإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. ويجب على المنشأة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات من "ب٨٧" إلى "ب٨٩" عند اختيار الفئات لاستخدامها لتصنيف الإيراد.

١١٥- بالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات كافية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين الإفصاح عن الإيراد حسب فئات التصنيف (وفقًا للفقرة "١١٤") وبيانات الإيراد التي يتم الإفصاح عنها لكل قطاع يتم التقرير عنه، إذا كانت المنشأة تطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) القطاعات التشغيلية.

أرصدة العقد

١١٦- يجب على المنشأة أن تُفصح عن جميع ما يلي:

(أ) الأرصدة الافتتاحية والختامية للمبالغ المستحقة التحصيل من العملاء والأصول الناشئة من والالتزامات المرتبطة بالعقود مع العملاء إلا إذا قد تم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل منفصل.

و(ب) الإيراد المعترف به خلال الفترة التي يتم إعداد التقرير عنها والذي كان ضمن رصيد الالتزام المرتبط بالعقد في بداية الفترة.

و (ج) الإيراد المعترف به خلال الفترة التي يتم إعداد التقرير عنها من التزامات الأداء التي تم الوفاء بها (أو تم الوفاء بها جزئيًا) في الفترات السابقة (على سبيل المثال، التغيرات في سعر المعاملة).

١١٧- يجب على المنشأة أن توضح علاقة بين توقيت الوفاء بالتزاماتها بالآداء (راجع الفقرة "١١٩(أ)") والتوقيت المعتاد للسداد (راجع الفقرة "١١٩(ب)") والأثر الذي تتركه تلك العوامل على أرصدة كل من الأصل الناشئ عن العقد والالتزام المرتبط بالعقد. ويمكن استخدام معلومات نوعية في التوضيح المقدم.

١١٨-يجب على المنشأة أن تقدم توضيحًا للتغيرات الهامة في أرصدة الأصل الناشئ عن العقد والالتزام المرتبط بالعقد خلال الفترة التي يتم إعداد التقرير عنها. ويجب أن يتضمن التوضيح معلومات

نوعية ومعلومات كمية. تشمل الأمثلة على التغيرات في أرصدة المنشأة من الأصول الناشئة عن العقد والالتزامات المرتبطة بالعقد أيًا مما يلي:

(أ) التغيرات بسبب تجميع الأعمال.

(ب) الاثر التراكمي المتمم للتعديلات على الإيراد التي تؤثر في المقابل على أصل ناشئ عن عقد أو التزام مرتبط بعقد، بما في ذلك التعديلات الناشئة عن التغير في قياس مدي التقدم، أو التغير في تقدير سعر المعاملة (بما في ذلك أي تغيرات في تقييم ما إذا كان هناك قيود على تقدير المقابل المتغير) أو تعديل عقد.

(ج) الاضمحلال في قيمة أصل ناشئ عن عقد.

(د) تغيير في الإطار الزمني للحق في المقابل ليصبح غير مشروط (أي إعادة تبويب أصل ناشئ عن عقد إلى مبلغ مستحق التحصيل).

(هـ) تغيير في الإطار الزمني للوفاء بالتزام الأداء (أي للاعتراف بإيراد ناشئ عن التزام مرتبط بعقد).

التزامات الأداء

١١٩- يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات التى تتعلق بالتزامات الأداء في العقود مع العملاء بما في ذلك تقديم وصف لجميع ما يلي:

(أ) متى تفي المنشأة عادة بالتزاماتها بالآداء (على سبيل المثال، عند الشحن، أو عند التسليم، أو على مدار تقديم الخدمة أو عند إتمام الخدمة)، بما في ذلك متى يتم الوفاء بتعهدات الآداء في ترتيب اصدار الفواتير مع الاحتفاظ بالبضاعة.

و(ب) الشروط الهامة للسداد (على سبيل المثال، متى يكون السداد عادة مستحقا، وما إذا كان العقد يشمل مكونًا تمويليًا هامًا، وما إذا كان مبلغ المقابل متغيرًا، وما إذا كانت هناك عادة قيود على تقدير المقابل المتغير وفقا للفقرات من "٥٦" إلى "٥٨").

و(ج) طبيعة السلع أو الخدمات التي تعهدت المنشأة بتحويلها، مع إبراز أي تعهدات أداء لترتيب قيام طرف آخر بتحويل سلع أو خدمات (أي كانت المنشأة تعمل كوكيل).

و(د) الالتزامات مقابل المردودات، ورد المبالغ والالتزامات الأخرى المشابهة.

و(هـ) أنواع الضمانات والالتزامات المتعلقة.

سعر المعاملة المخصص لالتزامات الأداء المتبقية

١٢٠- يجب على المنشأة أن تُفصح عن المعلومات التالية عن التزاماتها بالآداء المتبقية:

(أ) إجمالي مبلغ سعر المعاملة المخصص لالتزامات الأداء التي لم يتم الوفاء بها (أو لم يتم الوفاء بها جزئيًا) كما في نهاية الفترة التي يتم إعداد التقرير عنها.

و (ب) توضيح متى تتوقع المنشأة أن تعترف بالمبلغ المفصح عنه وفقًا للفقرة "١٢٠(أ)" كإيراد، والذي يجب على المنشأة أن تُفصح عنه بأي من الطريقتين التاليتين:

١- على أساس كمي باستخدام المدار الزمني الأكثر مناسبة لمدة الالتزام المتبقية.

أو ٢- باستخدام المعلومات النوعية.

١٢١- كوسيلة عملية، لا يلزم المنشأة أن تفصح عن المعلومات الواردة في الفقرة "١٢٠" لالتزام أداء إذا تم استيفاء أي من الشرطين التاليين:

(أ) أن يكون التزام الأداء جزءًا من عقد مدته الأصلية المتوقعة سنة واحدة أو اقل.

أو(ب) أن تكون المنشأة تقوم بالاعتراف بالإيراد من الوفاء بالتزام الأداء وفقًا للفقرة "ب١٦".

١٢٢- يجب على المنشأة أن توضح نوعيًا ما إذا كانت تستخدم الوسيلة العملية الواردة في الفقرة "١٢١" وما إذا كان أي مقابل من العقود مع العملاء لم يتم تضمينه في سعر المعاملة، وبناءً عليه، لم يتم تضمينه في المعلومات التي تم الإفصاح عنها وفقًا للفقرة "١٢٠". فعلى سبيل المثال، تقدير سعر المعاملة لن يتضمن أي مبالغ تقديرية للمقابل المتغير حال وجود قيود تحول هذا التقدير (راجع الفقرات من "٥٦" إلى "٥٨").

الاحكام المهمة في تطبيق هذا المعيار

١٢٣- يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاحكام الشخصية(التقديرات)، والتغييرات في تلك الاحكام، التي تم القيام بها عند تطبيق هذا المعيار والتي تؤثر بشكل هام على تحديد مبلغ وتوقيت الإيراد من العقود مع العملاء. وعلى وجه الخصوص يجب على المنشأة أن توضح الاحكام الشخصية والتغييرات في تلك الاحكام التي تستخدم في تحديد كل من:

(أ) توقيت الوفاء بالتزامات الأداء (راجع الفقرتين "١٢٤"و"١٢٥").

(ب) سعر المعاملة والمبالغ المخصصة لالتزامات الأداء (راجع الفقرة "١٢٦").

تحديد توقيت الوفاء بالتزامات الأداء

١٢٤- بالنسبة لالتزامات الأداء التي تفي بها المنشأة على مدار زمني، فإنه يجب على المنشأة أن تُفصح عن كل مما يلي:

(أ) الطرق المستخدمة للاعتراف بالإيراد (على سبيل المثال وصف طرق المخرجات أو طرق المدخلات المستخدمة وكيف يتم تطبيق هذه الطرق).

و(ب) توضيح لماذا تعكس الطرق المستخدمة وصفًا صادقًا لتحويل السلع أو الخدمات.

١٢٥- بالنسبة لالتزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة زمنية، يجب على المنشأة أن تُفصح عن الاحكام الشخصية الهامة المطبقة لتقييم متى يحصل العميل على السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها.

تحديد سعر المعاملة والمبالغ المخصصة لالتزامات الأداء

١٢٦- يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات عن الطرق، والمدخلات والافتراضات المستخدمة لجميع ما يلي:

(أ) تحديد سعر المعاملة، الذي يتضمن ولكنه لا يقتصر على، تقدير المقابل المتغير، وتعديل المقابل بآثار القيمة الزمنية للنقود وقياس المقابل غير النقدي.

(ب) تقييم ما إذا كان هناك قيود على تقدير المقابل المتغير.

(ج) توزيع سعر المعاملة، بما في ذلك تقدير أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتعهد بها وتوزيع الخصومات والمقابل المتغير على جزء محدد من العقد (إذا كان منطبقا).

(د) قياس الالتزامات مقابل المردودات، ورد المبالغ، والالتزامات الأخرى المشابهة.

الأصول المعترف بها من تكاليف الحصول على عقد أو الوفاء بعقد مع عميل

١٢٧- يجب على المنشأة وصف كل مما يلي:

(أ) الاحكام الشخصية المطبقة عند تحديد مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل (وفقًا للفقرة "٩١" أو "٩٥").

(ب) الطريقة التي تستخدمها المنشأة لتحديد الاستهلاك في كل فترة يتم إعداد تقارير عنها.

١٢٨- يجب على المنشأة أن تُفصح عن كل ما يلي:

(أ) الأرصدة الختامية للأصول المعترف بها من التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع عميل أو الوفاء بعقد مع عميل (وفقًا للفقرة "٩١" أو "٩٥") حسب الفئة الرئيسية للأصل (على سبيل المثال، تكاليف الحصول على عقود مع عملاء، وتكاليف ما قبل العقد وتكاليف الإعداد).

(ب) مبلغ الاستهلاك واي خسائر اضمحلال تم الاعتراف بها خلال الفترة التي يتم إعداد التقارير عنها.

الوسائل العملية

١٢٩- إذا اختارت المنشأة استخدام الوسيلة العملية الواردة في أي من الفقرة "٦٣" (عن وجود مكون تمويلي هام) أو الفقرة "٩٤" (عن التكاليف الإضافية للحصول على عقد) فيجب على المنشأة أن تُفصح عن تلك الحقيقة.

الملحق (أ)

تعريف المصطلحات

يُعد هذا الملحق جزءًا لا يتجزأ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

عقد	اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقًا والتزامات واجبة النفاذ.
أصل ناشئ عن عقد	حق المنشأة في مقابل سلع أو خدمات قامت المنشأة بتحويلها إلى **عميل** عندما يكون ذلك الحق مشروطًا بشيء بخلاف مرور الوقت (على سبيل المثال، أداء المنشأة في المستقبل).
التزام مرتبط بعقد	التزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى **عميل** والتي تكون المنشأة قد حصلت على مقابلها (أو أن يكون المبلغ مستحقا) من العميل.
عميل	طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي نتاج الأنشطة العادية للمنشأة بمقابل.
الدخل	الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات نقدية داخلة أو تحسينات للأصول أو انخفاض في الالتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف تلك المتعلقة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية.
التزام الأداء	التزام في **عقد** مع **عميل** بتحويل أي من الآتي إلى العميل: أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) مميزة بذاتها. ب) مجموعة سلع أو خدمات من مميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ولها نفس نمط التحويل إلى العميل.
الإيراد	**الدخل** الناشئ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة.
سعر بيع مستقل (لسلعة أو خدمة)	السعر الذي من الممكن ان تبيع به المنشأة سلعة أو خدمة متعهد بها بشكل منفصل إلى **عميل**.
سعر المعاملة (لعقد مع العميل)	مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل سلع أو خدمات متعهد بها إلى **عميل**، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة.

الملحق (ب)

إرشادات التطبيق

يُعد هذا الملحق جزءًا، لا يتجزأ من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨). وهو يوضح تطبيق الفقرات من "١" إلى "١٢٩" وله نفس قوة نفاذ الأجزاء الأخرى من المعيار.

ب١ – تم تنظيم إرشادات التطبيق في الفئات التالية:

(أ) تعهدات الآداء التي يتم الوفاء بها على مدار مدى زمني (الفقرات من "ب٢" إلى "ب١٣").

(ب) طرق قياس مدي التقدم باتجاه الوفاء الكامل بتعهد أداء (الفقرات من "ب١٤" إلى "ب١٩").

(ج) البيع مع حق الإرجاع (الفقرات من "ب٢٠" إلى "ب٢٧").

(د) الضمانات (الفقرات من "ب٢٨" إلى "ب٣٣").

(هـ) اعتبارات تمييز الأصيل عن الوكيل (الفقرات من "ب٣٤" إلى "ب٣٨").

(و) خيارات العميل لسلع أو خدمات إضافية (الفقرات من "ب٣٩" إلى "ب٤٣").

(ز) حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها (الفقرات من "ب٤٤" إلى "ب٤٧").

(ح) الأتعاب المدفوعة مقدما غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات الصلة) (الفقرات من "ب٤٨" إلى "ب٥١").

(ط) التراخيص (الفقرات من "ب٥٢" إلى "ب٦٣ب").

(ي) اتفاقيات إعادة الشراء (الفقرات من "ب٦٤" إلى "ب٧٦").

(ك) ترتيبات بضاعة الأمانة (الفقرات من "ب٧٧" إلى "ب٧٨").

(ل) ترتيبات إصدار الفواتير مع الاحتفاظ بالبضاعة (الفقرات من "ب٧٩" إلى "ب٨٢").

(م) قبول العميل (الفقرات من "ب٨٣" إلى "ب٨٦").

(ن) الإفصاح عن الإيراد المفصل (الفقرات من "ب٨٧" إلى "ب٨٩").

تعهدات الآداء التي يتم الوفاء بها على مدار مدى زمني

ب٢ – وفقًا للفقرة "٣٥"، يتم الوفاء بتعهد الآداء على مدار مدى زمني إذا تم استيفاء أحد الضوابط التالية:

(أ) يتلقى العميل ويستهلك بشكل متزامن المنافع الناتجة عن أداء المنشأة على مدار الوقت الذي تقوم المنشأة فيه بالآداء (راجع الفقرتين "ب٣" ،"ب٤").

أو (ب) ينشئ أداء المنشأة أو يحسن أصلا (على سبيل المثال الأعمال تحت التنفيذ) يسيطر عليه العميل في الوقت نفسه الذي يتم فيه إنشاء الأصل أو تحسينه (راجع الفقرة "ب٥").

أو (ج) لا ينشئ أداء المنشأة أصلا له استخدام بديل للمنشأة (راجع الفقرات من "ب٦" إلى "ب٨") وللمنشأة حق واجب النفاذ في تحصيل مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه (راجع الفقرات من "ب٩" إلى "ب١٣").

استلام واستهلاك المنافع بالتزامن مع أداء المنشأة (الفقرة "٣٥(أ)")

ب٣- في بعض أنواع التزامات الأداء، يكون من السهل تقييم ما إذا كان العميل يتلقى المنافع الناتجة من أداء المنشأة على مدار أداء المنشأة ويستهلك بشكل متزامن هذه المنافع على مدار استلامها. تشمل الأمثلة الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمات النظافة) التي يكون فيها استلام منافع الناتجة عن أداء المنشأة واستهلاكها من قبل العميل يمكن تحديده بسهولة.

ب٤ – للأنواع الأخرى من التزامات الأداء، قد تكون المنشأة غير قادرة على أن تحدد بسهولة ما إذا كان العميل يتلقى ويستهلك بشكل متزامن المنافع الناتجة من أداء المنشأة على مدار قيام المنشأة بالآداء. وفي تلك الحالات يعد التزام الأداء قد تم الوفاء به على مدار فترة من الزمن إذا حددت المنشأة أنه لن يلزم أن تعيد منشأة أخرى جوهريًا أداء العمل الذي أكملته المنشأة حتى تاريخه إذا تعين على تلك المنشأة الأخرى أن تفي بالتزام الأداء المتبقي تجاه العميل. وعند تحديد ما إذا كان لن يلزم منشأة أخرى أن تعيد جوهريًا أداء العمل الذي أكملته المنشأة حتى تاريخه، فإنه يجب على المنشأة أن تفترض كلا الافتراضين التاليين:

(أ) تجاهل القيود التعاقدية أو المحددات العملية المحتملة التي قد تمنع المنشأة من تحويل التزام الأداء المتبقي إلى منشأة أخرى.

و(ب) أن المنشأة الأخرى التي ستفي بالتزام الأداء المتبقي لن يكون لها منفعة في أي أصل تسيطر عليه المنشأة حاليًا والذي سيظل مسيطرًا عليه من قبل المنشأة إذا ما تم تحويل التزام الأداء إلى منشأة أخرى.

سيطرة العميل على الأصل في ذات الوقت الذي يتم فيه إنشاؤه أو تحسينه (الفقرة "٣٥(ب)")

ب٥ – لتحديد ما إذا كان العميل يسيطر على الأصل في ذات الوقت الذي يتم إنشاؤه أو تحسينه فيه وفقًا للفقرة "٣٥(ب)"، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات المتعلقة بالسيطرة الواردة في الفقرات من "٣١" إلى "٣٤" والفقرة "٣٨". وقد يكون الأصل الذي يتم إنشاؤه أو تحسينه (على سبيل المثال أعمال تحت التنفيذ) إما ملموسا أو غير ملموس.

أداء المنشأة لا ينشئ أصلا له استخدام بديل (الفقرة "٣٥(ج)")

ب٦ – عند تقييم ما إذا كان للأصل استخدام بديل بالنسبة للمنشاة وفقًا للفقرة "٣٦" فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار أثار القيود التعاقدية والمحددات العملية على قدرة المنشأة على القيام بتوجيه الأصل لاستخدام آخر بسهولة، مثل بيعه إلى عميل مختلف. إن إمكانية إنهاء العقد مع العميل لا يعد اعتبارًا له علاقة بتقييم ما إذا كانت المنشأة قادرة بسهولة على توجيه الأصل إلى استخدام آخر.

ب٧ – يجب أن يكون القيد التعاقدي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل لاستخدام آخر حقيقي وذلك لاعتبار الأصل ليس له استخدام بديل بالنسبة للمنشأة. ويكون القيد التعاقدي حقيقيًا إذا كان بإمكان العميل فرض نفاذ حقوقه في الأصل المتعهد به إذا سعت المنشأة إلى توجيه الأصل لاستخدام آخر. وفي المقابل لا يكون القيد التعاقدي حقيقيًا إذا، على سبيل المثال، كان الأصل قابلاً – بدرجة كبيرة – للمبادلة بأصول أخرى بإمكان المنشأة تحويلها إلى عميل آخر دون الإخلال بالعقد ودون تكبد تكاليف كبيرة ما كانت ان تتكبدها فيما يتعلق بذلك العقد.

ب٨ – قد يوجد محدد عملي على قدرة المنشأة على توجيه الأصل لاستخدام آخر، إذا ما كانت المنشأة ستتكبد خسائر اقتصادية كبيرة لتوجيه الأصل لاستخدام آخر. وقد تنشأ خسارة اقتصادية كبيرة نظرًا لأن المنشأة إما أنها ستتكبد تكاليف كبيرة لتعديل الأصل أو لأنه سيكون بمقدورها فقط بيع الأصل بخسارة كبيرة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة مقيدة عمليًا من إعادة توجيه الأصول التي إما أن تكون لها مواصفات تصميم خاصة بعميل أو لأنها تقع في مناطق نائية.

الحق في تحصيل مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه (الفقرة "٣٥(ج)")

ب٩ – وفقاً للفقرة "٣٧"، فإن للمنشأة حقًا في تحصيل مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه إذا كان للمنشأة حق في مبلغ يعوض المنشأة على الأقل عن نظير أدائها المكتمل حتى تاريخه في حالة إنهاء العميل أو طرف آخر العقد لأسباب غير عدم قيام المنشأة بالآداء كما هو متعهد به. والمبلغ الذي يعوض المنشأة مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه هو مبلغ يقارب سعر البيع للسلع أو الخدمات المحولة حتى تاريخه (على سبيل المثال، استرداد التكاليف التي تتكبدها المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء زائد هامش ربح معقول) بخلاف التعويض مقابل خسارة المنشأة المحتملة للربح في حالة انهاء العقد. ولا يلزم أن يساوي التعويض مقابل هامش الربح المعقول الذي كان متوقعًا أن تحصل عليه المنشأة إذا ما تم تنفيذ العقد حسب ما تم التعهد به، ولكن ينبغي أن يكون للمنشأة حق في تعويض مقابل أي من المبلغين التاليين:

(أ) جزء من هامش الربح المتوقع في العقد والذي يعكس بشكل معقول مدى أداء المنشأة بموجب العقد قبل إنهاء العميل (أو طرف آخر) للعقد.

أو (ب) عائد معقول على تكلفة رأس المال للمنشأة لعقود مشابهة (أو هامش التشغيل العادي للمنشأة لعقود مشابهة) إذا كان الهامش الخاص بالعقد أعلى من العائد الذي تحققه المنشأة من عقود مشابهة.

ب١٠ – لا يلزم أن يكون حق المنشأة في تحصيل مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه حقا حاليا غير مشروط في تحصيل مبلغه. في العديد من الحالات، يكون للمنشأة حق غير مشروط في المبلغ فقط عند نقطة أداء محددة متفق عليها أو عند الوفاء الكامل بالتزام الأداء. وعند تقييم ما إذا كانت المنشأة لها حق في تحصيل مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان سيكون لها حق واجب النفاذ في المطالبة أو الاحتفاظ بما تم سدادة مقابل الآداء التام حتى تاريخه إذا كان سيتم إنهاء العقد قبل الإتمام لأسباب أخرى غير فشل المنشأة في أداء ما تم التعهد به.

ب١١ – في بعض العقود قد يكون للعميل حق إنهاء العقد فقط في أوقات محددة خلال مدة العقد أو قد لا يكون للعميل أي حق لإنهاء العقد. وإذا تصرف العميل لإنهاء العقد دون أن يكون له حق في إنهاء العقد (بما في ذلك عند فشل العميل في أدائه لتعهداته حسب ما تم التعهد به) حينئذ فإن العقد (أو قوانين أخرى) قد تخول المنشأة الاستمرار في تحويل

السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل ومطالبة العميل بسداد المقابل المتعهد به مقابل تلك السلع أو الخدمات. وفي تلك الحالات فإن للمنشأة حقًا في تحصيل مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه لأن المنشأة لها حق الاستمرار في أداء التزاماتها وفقًا للعقد ومطالبة العميل بأداء تعهداته (التي تتضمن سداد المقابل المتعهد به).

ب١٢ – عند تقييم وجود ووجوب نفاذ الحق في تحصيل مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الشروط التعاقدية وأي تشريع أو سابقة قانونية يمكن أن تُتمم أو تلغي تلك الشروط التعاقدية. ويشمل ذلك تقييم:

(أ) ما إذا كان التشريع أو الممارسة الإدارية أو السابقة القانونية تخول المنشأة حقًا في تحصيل مقابل الآداء حتى تاريخه حتى ولو كان ذلك الحق غير محدد في العقد مع العميل.

أو (ب) ما إذا كانت السابقة القانونية ذات الصلة تشير إلى أن حقوقًا مشابهة في مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه في عقود مشابهة ليس لها أثر قانوني ملزم.

أو (ج) ما إذا كانت الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة بعدم اختيار تنفيذ حق في تحصيل المقابل قد نتج عنها اعتبار الحق غير واجب التنفيذ في تلك البيئة القانونية. وبالرغم من ذلك، ومع أن المنشأة قد تختار التنازل عن حقها في تحصيل المقابل في عقود مشابهة، فإن المنشأة تستمر في أن يكون لها حق في تحصيل المقابل حتى تاريخه إذا بقي حقها فيه واجب التنفيذ وفقًا للعقد مع العميل.

ب١٣ – الجدول الزمني للسداد المحدد في العقد لا يشير بالضرورة إلى ما إذا كانت المنشأة لها حق واجب التنفيذ في تحصيل مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه. وبالرغم من أن الجدول الزمني للسداد في عقد يحدد توقيت ومبلغ المقابل الواجب السداد من قبل العميل، إلا أن الجدول الزمني للسداد قد لا يقدم بالضرورة دليلا على حق المنشأة في تحصيل مقابل الآداء المكتمل حتى تاريخه. وذلك، على سبيل المثال، نظرًا لأن العقد يمكن أن يحدد أن ذلك المقابل الذي تم استلامه من العميل قابلاً للرد لأسباب غير عدم قيام المنشأة بالتنفيذ حسب ما تم التعهد به في العقد.

طرق قياس مدي التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء

ب١٤– تتضمن الطرق التي يمكن استخدامها لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام أداء على مدار زمني وفقًا للفقرات من "٣٥" إلى "٣٧" ما يلي:

(أ) طرق المخرجات (راجع الفقرات من "ب١٥" إلى "ب١٧").

(ب) طرق المدخلات (راجع الفقرتين من "ب١٨"، "ب١٩").

طرق المخرجات

ب١٥– تعترف طرق المخرجات بالإيراد على أساس القياسات المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات، المحولة للعميل حتى تاريخه، منسوبة إلى السلع أو الخدمات المتبقية المتعهد بها بموجب العقد. وتتضمن طرق المخرجات طرقا مثل حصر الآداء المكتمل حتى تاريخه، تقييمات النتائج التي تم تحقيقها، المعلم المحدد الذي تم الوصول إليه، الوقت المنقضي، الوحدات المنتجة أو الوحدات المسلّمة. وعندما تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كانت ستطبق طريقة المخرجات لقياس مدي تقدمها، فيجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طريقة المخرجات التي تم اختيارها تعبر بصدق عن أداء المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء. ولا تقدم طريقة المخرجات تعبيرًا صادقًا عن أداء المنشأة إذا أخفق المُخرج الذي يتم اختياره في قياس بعض من السلع أو الخدمات التي تم تحويل السيطرة عليها إلى العميل. فعلى سبيل المثال فإن طرق المخرجات التي تستند إلى الوحدات المنتجة أو المسلَّمة لا تعبر بصدق عن مستوى أداء المنشأة في الوفاء بالتزام أداء إذا كانت المنشأة في نهاية الفترة التي يتم إعداد التقرير عنها قد أنتجت اعمال تحت التنفيذ أو سلعا تامة الصنع يسيطر عليها العميل ولم يتم تضمينها في قياس المخرج.

ب١٦– كوسيلة عملية، إذا كان للمنشأة حق في مقابل من عميل بمبلغ يتطابق بشكل مباشر مع القيمة المقدمة للعميل من أداء المنشأة المكتمل حتى تاريخه (على سبيل المثال، عقد خدمة تقوم فيه المنشأة بتقديم فاتورة بمبلغ محدد مقابل كل ساعة خدمة مقدمة) فإنه يجوز للمنشأة الاعتراف بإيراد بالمبلغ الذي يحق للمنشأة تقديم فاتورة به.

ب١٧– إن عيوب طرق المخرجات هي أن المخرجات المستخدمة لقياس مدي التقدم قد لا تكون قابلة للتحديد بشكل مباشر وأن المعلومات المطلوبة لتطبيقها قد لا تكون متاحة للمنشأة دون تكلفة لا مبرر لها. وبناءً عليه، فقد تكون طريقة المدخلات ضرورية.

طرق المدخلات

ب١٨– تعترف طرق المدخلات بالإيراد على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بالتزام الأداء (على سبيل المثال، الموارد المستخدمة أو ساعات العمل المنصرفة أو التكلفة المتكبدة أو الوقت المنقضي أو ساعات استخدام الآلات) منسوبة إلى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء ذلك. وإذا كانت جهود المنشأة أو مدخلاتها يتم صرفها بانتظام على مدار فترة الآداء فقد يكون من المناسب للمنشأة أن تثبت الإيراد على أساس قسط ثابت.

ب١٩– أحد جوانب قصور طرق المدخلات هو أنه قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين مدخلات المنشأة وتحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تستبعد من طريقة المدخلات أثار أي مدخلات لا تعكس، وفقًا لهدف القياس الوارد في الفقرة "٣٩"، أداء المنشأة في تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل. فمثلا، عند استخدام طريقة مدخلات تستند إلى التكلفة فقد يجب إجراء تسوية لقياس مدي التقدم في الحالات التالية:

(أ) عندما لا تسهم التكلفة المتكبدة في تقدم المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء. فعلى سبيل المثال، المنشأة لا تثبت إيرادًا على أساس تكاليف يتم تكبدها تُعزى إلى أوجه قصور كبيرة في أداء المنشأة والتي لم تنعكس في سعر العقد (على سبيل المثال، تكاليف المبالغ المهدرة غير المتوقعة للمواد، العمالة أو الموارد الأخرى التي تم تكبدها للوفاء بتعهد الآداء).

(ب) عندما تكون التكلفة المتكبدة لا تتناسب مع تقدم المنشأة في الوفاء بالتزام الآداء. وفي تلك الحالات، فإن أفضل وصف لأداء المنشأة قد يكون بتعديل طريقة المدخلات للاعتراف بالإيراد فقط في حدود تلك التكلفة التي تم تكبدها. فعلى سبيل المثال قد يكون بالاعتراف بإيراد بمبلغ مساوٍ لتكلفة السلعة المستخدمة للوفاء بالتزام الأداء يعطي وصفًا صادقًا لأداء المنشأة إذا كانت المنشأة تتوقع عند نشأة العقد أن يتم الوفاء **بكافة** الشروط التالية:

(١) السلعة غير مميزة بذاتها.

(٢) من المتوقع حصول العميل على السيطرة على السلعة قبل تلقي الخدمات المتصلة بالسلعة بوقت طويل.

(٣) تكلفة السلعة المحولة تعد كبيرة بالنسبة لمجموع التكاليف المتوقعة للوفاء بتعهد الآداء بالكامل.

(٤) المنشأة تشتري السلعة من طرف ثالث وهي ليست مشاركة بشكل كبير في تصميم وتصنيع السلعة (ولكن المنشأة تعمل كأصيل وفقًا للفقرات من "ب٣٤" إلى "ب٣٨").

البيع مع حق الإرجاع

ب٢٠ – في بعض العقود، تحول المنشأة السيطرة على منتج إلى العميل وتمنح العميل أيضًا الحق في إرجاع المنتج لأسباب عديدة (مثل عدم الرضا عن المنتج) واستلام أي مجموعة مما يلي:

(أ) رد المقابل المدفوع كاملا أو جزئيًا.

(ب) استحقاق يمكن استخدامه مقابل المبالغ المستحقة أو التي سوف تصبح مستحقة للمنشأة.

(ج) منتج آخر في المقابل.

ب٢١ – للمحاسبة عن تحويل منتجات مع حق الإرجاع (ولبعض الخدمات التي يتم تقديمها وتكون خاضعة لقابلية استرداد المبلغ المسدد عنها) فيجب على المنشأة أن تعترف بجميع ما يلي:

(أ) الإيراد مقابل المنتجات التي يتم تحويلها بمبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (بناءً عليه، لا يتم الاعتراف بالإيراد مقابل المنتجات التي يتوقع إرجاعها).

(ب) التزام رد المبلغ.

(ج) أصل (مع تسوية مقابلة على تكلفة المبيعات) مقابل حقها في استرداد المنتجات من العملاء عند تسوية التزام رد المبلغ.

ب٢٢ – لا يجوز المحاسبة عن التزام المنشأة بأن تكون على استعداد لقبول رد منتج خلال فترة الارجاع على أنه التزام أداء بالإضافة إلى الالتزام برد المبلغ.

ب٢٣ – يجب على المنشأة أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات من "٤٧" إلى "٧٢" (بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بالقيود على تقديرات المقابل المتغير الواردة في الفقرات من "٥٦" إلى "٥٨") لتحديد مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه (أي باستبعاد المنتجات التي يتوقع أن يتم إرجاعها). لا يجوز للمنشأة الاعتراف بإيراد عن أي مبالغ تم تحصيلها (أو مستحقة التحصيل) والتي لا تتوقع المنشأة أن يكون لها حق

فيها عندما تحول منتجات إلى العملاء، ولكن يجب عليها الاعتراف بتلك المبالغ التي تم تحصيلها (أو المستحقة التحصيل) على أنها التزام برد مبلغ. ولاحقًا في نهاية كل فترة يُعد عنها تقرير يجب على المنشأة تحديث تقييمها للمبالغ التي تتوقع أن يكون لها حق فيها مقابل المنتجات المحولة وإجراء التغيير المقابل في سعر المعاملة، وبناءً عليه في مبلغ الإيراد المعترف به.

ب٢٤– يجب على المنشأة تحديث قياس الالتزام برد المبلغ في نهاية كل فترة يُعد عنها تقرير بالتغيرات في التوقعات عن مبلغ الرد. ويجب على المنشأة أن تعترف بالتعديلات المقابلة على أنها إيراد (أو تخفيضات في الإيراد).

ب٢٥– يتم القياس الاولي للأصل المعترف به مقابل حق المنشأة في استرداد منتجات من العميل عند تسوية التزام بالرد، بالرجوع إلى القيمة الدفترية السابقة للمنتج (على سبيل المثال، المخزون) مطروحًا منه أي تكاليف متوقعة لاسترداد تلك المنتجات (بما في ذلك النقص المحتمل في قيمة المنتجات المرتجعة للمنشأة). وفي نهاية كل فترة يُعد عنها تقرير يجب على المنشأة تحديث قياس الأصل الناشئ عن التغيرات في التوقعات عن المنتجات التي سيتم إرجاعها. ويجب على المنشأة عرض الأصل بشكل منفصل عن الالتزام بالرد.

ب٢٦– لا يعد الاستبدال من قبل العملاء لمنتج مقابل منتج آخر من نفس النوع والجودة والحالة والسعر (على سبيل المثال، لون أو مقاس مقابل لون أو مقاس آخر) مرتجعات لغرض تطبيق هذا المعيار.

ب٢٧– يجب تقييم العقود التي قد يقوم فيها العميل بإرجاع منتج به عيب واستبداله بمنتج يؤدي وظيفته وفقًا للإرشادات بشأن الضمانات الواردة في الفقرات من "ب٢٨" إلى "ب٣٣".

الضمانات

ب٢٨– من الشائع أن تقدم المنشأة (وفقًا للعقد أو القانون أو الممارسات التجارية المعتادة لدى المنشأة) ضمانا عند بيع المنتج (سواء كان سلعة أو خدمة). ويمكن أن تختلف طبيعة الضمان اختلافا كبيرا تبعًا لاختلاف الصناعات والعقود. فبعض الضمانات تقدم للعميل تأكيدا على أن المنتج المعني سوف يؤدي وظيفته حسبما تريده أطراف العقد نظرًا لأنه يلتزم بمواصفات متفق عليها. وتقدم ضمانات أخرى خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها.

ب٢٩ – عندما يكون للعميل الخيار في أن يشتري ضمانًا بشكل منفصل (على سبيل المثال، نظرًا لأن الضمان يتم تسعيره والتفاوض عليه بشكل منفصل)، فإن الضمان يكون خدمة مميزة بذاتها نظرًا لأن المنشأة تتعهد بتقديم الخدمة إلى العميل بالإضافة إلى المنتج الذي له الوظيفة الموضحة في العقد. في تلك الحالات يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الضمان المتعهد به على أنه التزام أداء وفقًا للفقرات من "٢٢" إلى "٣٠" وتخصص جزءًا من سعر المعاملة على التزام الأداء ذلك وفقًا للفقرات من "٧٣" إلى "٨٦".

ب٣٠ – عندما لا يكون للعميل الخيار في أن يشتري ضمانًا بشكل منفصل، فإنه يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الضمان وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة ما لم يكن الضمان المتعهد به أو جزءًا من الضمان المتعهد به يوفر خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها.

ب٣١ – عند تقدير ما إذا كان الضمان يقدم خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار عوامل مثل:

(أ) ما إذا كان الضمان مطلوبا بموجب القانون: إذا كانت المنشأة مطالبة بموجب القانون بتقديم ضمان، فإن وجود ذلك القانون يشير إلى أن الضمان المتعهد به ليس التزام أداء نظرًا لأن مثل هذه المتطلبات توجد عادة لحماية العملاء من مخاطر شراء منتجات بها عيوب.

(ب) طول الفترة التي يغطيها الضمان: فكلما كانت فترة التغطية أطول، كلما كان من المرجح أن يكون الضمان المتعهد به التزام أداء نظرًا لأن من المرجح هو تقديم خدمة بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق لمواصفات متفق عليها.

(ج) طبيعة المهام التي تتعهد المنشأة بتنفيذها: إذا كان من الضروري للمنشأة تنفيذ مهام محددة لتقديم تأكيد ان منتج مطابق للمواصفات المتفق عليها (على سبيل المثال خدمة شحن مرتجع لمنتج فيه عيب)، فمن غير المرجح عندئذ أن تؤدي تلك المهام إلى نشوء التزام أداء.

ب٣٢ – إذا كان الضمان، أو جزء من الضمان، يقدم خدمة للعميل بالإضافة إلى التأكيد بأن المنتج مطابق للمواصفات المتفق عليها، فإن الخدمة المتعهد بها تعد التزام أداء. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن توزع سعر المعاملة على المنتج وعلى الخدمة. وإذا تعهدت المنشأة بكل من ضمان من نوع التأكيد وضمان من نوع الخدمة ولكنها لا تستطيع بشكل معقول –أن تقوم بالمحاسبة عنهما بشكل منفصل– فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن كلا الضمانين معًا على أنهما التزام أداء واحد.

ب٣٣ – القانون الذي يتطلب أن تدفع المنشأة تعويضا، إذا سببت منتجاتها ضررًا أو تلفًا، لا ينشئ التزام أداء. فعلى سبيل المثال، قد تبيع منشأة مصنعة منتجات في نطاق قضائي يُحمل القانون فيه المنشأة المصنعة المسئولية عن أي أضرار (على سبيل المثال، على الممتلكات الشخصية) قد يسببها مستهلك يستخدم المنتج للغرض المخصص له. وبالمثل فإن تعهد المنشأة بتعويض العميل مقابل الالتزامات والأضرار الناشئة عن المطالبات المتعلقة ببراءة الاختراع أو حقوق الطبع أو العلامة التجارية أو أي مخالفة أخرى من جانب منتجات المنشأة فإن ذلك التعهد لا ينشئ التزام أداء. ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن مثل هذه الالتزامات وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨).

اعتبارات الأصيل مقابل الوكيل

ب٣٤ – عندما يشترك طرف آخر في تقديم السلع أو الخدمات إلى العميل، فإنه يتعين على المنشأة تحديد ما إذا كانت طبيعة تعهدها عبارة عن التزام أداء بتوفير ذات السلع أو الخدمات المحددة (أي أن المنشأة تكون هي الأصيل) أو التزام باتخاذ الترتيبات الخاصة بتلك السلع أو الخدمات التي يقدمها الطرف الآخر (أي أن المنشأة تكون هي الوكيل). وتحدد المنشأة ما إذا كانت أصيلاً أم وكيلاً لكل سلعة أو خدمة محددة متعهد بها للعميل. وتكون أية سلعة أو خدمة محددة سلعة أو خدمة مميزة بذاتها (أو حزمة من السلع أو الخدمات مميزة بذاتها) مطلوب تقديمها إلى العميل (راجع الفقرات "٢٧" إلى "٣٠"). فإذا تضمن العقد المبرم مع العميل أكثر من سلعة أو خدمة محددة، فيمكن أن تكون المنشأة أصيلاً بالنسبة لبعض السلع أو الخدمات المحددة ووكيلاً لسلع أو خدمات أخرى.

ب٣٤ أ– لتحديد طبيعة تعهد المنشأة (كما تم توضيحه في الفقرة "ب٣٤") فإنه يجب عليها ما يلي:

(أ) تحديد السلع أو الخدمات المحددة التي سيتم تقديمها للعميل (والتي قد تكون على سبيل المثال الحق في سلع أو خدمات سيتم تقديمها من خلال طرف آخر (راجع الفقرة "٢٦")).

(ب) تقييم ما إذا كانت المنشأة تسيطر (كما تم توضيحه في الفقرة "٣٣") على كل سلعة أو خدمة محددة قبل تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل.

ب٣٥– تكون المنشأة هي الأصيل إذا كانت تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويل تلك السلعة أو الخدمة إلى العميل. وبالرغم من ذلك، لا تسيطر المنشأة بالضرورة على السلعة المحددة إذا حصلت المنشأة على ملكية قانونية لهذه السلعة بشكل مؤقت فقط قبل تحويل الملكية القانونية إلى العميل. وقد تفي المنشأة التي تعتبر هي الطرف الأصيل بالتزامها بالأداء لتقديم السلعة أو الخدمة المحددة بنفسها أو قد تُشرك طرفًا آخر (على سبيل المثال، مقاول من الباطن) لكي يفي ببعض أو كامل التزام الأداء بالنيابة عنها.

ب ٣٥أ– عندما يكون طرف آخر مشاركًا في تقديم السلع أو الخدمات لأحد العملاء، فإن المنشاة تكون هي الأصيل عندما تسيطر على أي مما يلي:

(أ) السلعة أو أصل آخر من الطرف الآخر، والتي سيتم تحويلها بعد ذلك إلى العميل.

(ب) الحق في خدمة سيتم أداؤها من قبل الطرف الآخر، والتي تعطي المنشأة القدرة على توجيه الطرف الآخر لتقديم الخدمة للعميل بالنيابة عن المنشأة.

(ج) سلعة أو خدمة من الطرف الآخر سيتم جمعها مع سلع أو خدمات أخرى من أجل تقديم السلعة أو الخدمة المحددة للعميل. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المنشأة تقدم خدمة جوهرية تتمثل في دمج سلع أو خدمات مقدمة من خلال طرف آخر (راجع الفقرة "٢٩أ") في السلعة أو الخدمة المحددة التي تعاقد عليها العميل، فإن المنشأة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويلها إلى العميل. وذلك لأن المنشأة تحصل أولاً على السيطرة على المدخلات للسلعة أو الخدمة المحددة (والتي تشمل السلع أو الخدمات من الطرف الآخر) ثم توجه استخدامها لإيجاد المنتج المجمَّع الذي يمثل السلعة أو الخدمة المحددة.

ب ٣٥ب – عندما تفي المنشأة التي تعد أصيلاً بالتزامها بالأداء (أو خلال وفائها به)، فإنها تعترف بالإيراد بالمبلغ الإجمالي للمقابل التي تتوقع أن يكون لها حق فيه وذلك نظير مبادلة السلعة أو الخدمة المحددة التي تم تحويلها للعميل.

ب٣٦ –تكون المنشأة وكيلاً إذا كان التزامها بالأداء هو أن تقوم باتخاذ الترتيبات الخاصة لتقديم السلع أو الخدمات المحددة من قبل طرف آخر. ولا تسيطر المنشأة التي تعد وكيلا على السلعة أو الخدمة المحددة التي يتم تقديمها من قبل طرف آخر قبل أن يتم تحويلها إلى العميل. وعندما تفي المنشأة التي تعتبر وكيلا بالتزامها بالآداء (أو خلال وفائها به)، فإن المنشأة تعترف بإيراد بمبلغ أية أتعاب أو عمولة تتوقع أن يكون لها حق فيها في مقابل تقديم الطرف الآخر للسلعة أو الخدمة المحددة. وقد تكون أتعاب المنشأة أو عمولتها هي صافي مبلغ المقابل الذي تحتفظ به المنشأة بعد أن تسدد للطرف الآخر المقابل المستلم نظير السلع أو الخدمات التي سيقوم ذلك الطرف بتقديمها.

ب٣٧ –تتضمن المؤشرات أن المنشأة تسيطر على السلعة أو الخدمة المحددة قبل تحويلها إلى العميل (ومن ثم تعد هي الأصيل (راجع الفقرة "٣٥ب") على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

(أ) المنشأة هي المسئولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة. ويتضمن ذلك عادة المسئولية عن قبول السلعة أو الخدمة المحددة (على سبيل المثال، المسئولية الرئيسية عن وفاء السلعة أو الخدمة بالمواصفات التي حددها العميل). وإذا كانت المنشأة هي المسئولة بشكل رئيسي عن الوفاء بالتعهد بتقديم السلعة أو الخدمة المحددة، فإن ذلك قد يكون مؤشرًا على أن الطرف الآخر المشارك في تقديم السلعة أو الخدمة يتصرف بصفته وكيلاً بالنيابة عن المنشأة.

(ب) عندما يكون لدى المنشأة مخاطر المخزون قبل تحويل السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل أو بعد انتقال السيطرة إلى العميل (مثلاً عندما يكون للعميل الحق في إرجاع السلعة). فعلى سبيل المثال، إذا حصلت المنشأة على أو تعهدت بأن تلزم نفسها بالحصول على السلعة أو الخدمة المحددة قبل الحصول على عقد مع أحد العملاء، فإن ذلك الأمر قد يشير إلى أن المنشأة لديها القدرة على توجيه استخدام، وكذلك الحصول على جميع المزايا المتبقية بشكل كبير من، السلعة أو الخدمة قبل نقلها إلى العميل.

(ج) للمنشأة الحرية في وضع السعر للسلعة أو الخدمة المحددة. وقد يكون وضع السعر الذي سيدفعه العميل للسلعة أو الخدمة المحددة مؤشرًا على أن المنشأة تملك القدرة على توجيه استخدام تلك السلعة أو الخدمة، والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية. وبالرغم من ذلك، فإن الوكيل يمكن أن يكون له حرية وضع الأسعار في بعض الحالات. فعلى سبيل المثال، قد يكون للوكيل بعض المرونة في وضع الأسعار من أجل توليد دخل إضافي من خدمته المتمثلة في ترتيب تقديم السلع أو الخدمات من قبل أطراف أخرى إلى العملاء.

ب ٣٧أ- قد تكون المؤشرات المذكورة في الفقرة "ب٣٧" أكثر أو أقل صلة بتقييم السيطرة اعتمادًا على طبيعة السلعة أو الخدمة المحددة، وعلى أحكام وشروط العقد. وبالإضافة إلى ذلك، فإنه قد تكون هناك مؤشرات مختلفة تقدم أدلة أكثر إقناعًا في عقود أخري مختلفة.

ب٣٨- عندما تتحمل منشأة أخرى التزامات المنشأة بالآداء وتحصل على حقوقها التعاقدية في العقد بحيث لا تصبح المنشأة ملزمة بالوفاء بالتزام الأداء بأن تحول السلعة أو الخدمة المحددة إلى العميل (أي أن المنشأة لم تعد تعمل بصفة أصيل)، فلا يجوز للمنشأة أن تعترف بإيراد مقابل التزام الأداء ذلك. وبدلاً من هذا، يجب على المنشأة أن تقيم ما إذا كانت ستعترف بإيراد مقابل الوفاء بالتزام أداء يمثل الحصول على عقد للطرف الآخر (أي ما إذا كانت المنشأة تتصرف بصفة وكيل).

خيارات العميل للسلع أو الخدمات الإضافية

ب٣٩- تأخذ خيارات العميل في أن يقتني سلع أو خدمات إضافية، مجانًا أو بخصم، أشكالاً عديدة، بما في ذلك حوافز المبيعات، ومنح استحقاق للعميل (أو نقاط)، وخيارات تجديد العقد أو خصومات أخرى على السلع أو الخدمات التي يتم شراؤها مستقبلاً.

ب٤٠- إذا منحت المنشأة العميل، في عقد، الخيار في أن يقتنى سلع أو خدمات إضافية، فإن ذلك الخيار ينشئ التزام أداء في العقد فقط إذا كان الخيار يقدم حقا ذا أهمية إلى العميل لم يكن ليحصل عليه دون الدخول في ذلك العقد (على سبيل المثال، الخصم الذي يكون إضافي إلى نطاق الخصومات التي يتم منحها عادة على تلك السلع أو الخدمات إلى تلك الفئة من العملاء في تلك المنطقة الجغرافية أو ذلك السوق). وإذا كان الخيار يقدم حقًا ذا أهمية إلى العميل، فإن العميل في الواقع يدفع إلى المنشأة مقدمًا مقابل السلع أو الخدمات المستقبلية، وتعترف المنشأة بإيراد عندما يتم تحويل تلك السلع أو الخدمات المستقبلية أو عندما ينقضي الخيار.

ب٤١ – إذا كان للعميل الخيار في اقتناء سلعة أو خدمة إضافية بسعر يعكس سعر البيع المستقل لتلك السلعة أو الخدمة، فإن ذلك الخيار لا يقدم للعميل حقا ذا أهمية حتى ولو كان بالإمكان ممارسة الخيار فقط نتيجة الدخول في عقد سابق. وفي تلك الحالات، فإن المنشأة تكون قد قدمت عرض تسويق يجب عليها أن تقوم بالمحاسبة عنه وفقًا لهذا المعيار فقط عندما يمارس العميل الخيار بشراء السلع أو الخدمات الإضافية.

ب٤٢ – تتطلب الفقرة "٧٤" من المنشأة توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء على أساس أسعار البيع النسبية المستقلة. وإذا لم يكن سعر البيع المستقل لخيار العميل في اقتناء سلع أو خدمات إضافية قابلاً للتحديد بشكل مباشر، فيجب على المنشأة تقديره. ويجب أن يعكس ذلك التقدير الخصم الذي سيحصل عليه العميل عند ممارسة الخيار بعد تعديله بكل مما يلي:

(أ) أي خصم يمكن أن يحصل عليه العميل دون أن يمارس الخيار.

و (ب) احتمالات ممارسة الخيار.

ب٤٣ – إذا كان للعميل حقًا ذا أهمية في أن يقتنى سلع أو خدمات مستقبلية، وكانت تلك السلع أو الخدمات مشابهة للسلع أو الخدمات الأصلية في العقد ويتم تقديمها وفقًا لأحكام العقد الأصلي، فعندئذ يمكن للمنشأة، كبديل عملي، تقدير سعر البيع المستقل للخيار، توزيع سعر المعاملة على السلع أو الخدمات الاختيارية بالرجوع إلى السلع أو الخدمات التي يتوقع تقديمها والمقابل المتوقع المقابل لها. وعادة تكون تلك الأنواع من الخيارات هي لتجديدات العقود.

حقوق العملاء التي لم تتم ممارستها

ب٤٤ – وفقًا للفقرة "١٠٦"، يجب على المنشأة، عند استلام مبلغ مدفوع مقدمًا من عميل، أن تعترف بالتزام مرتبط بعقد بالمبلغ المدفوع مقدمًا مقابل التزام أداء بتحويل، أو أن تكون مستعدة لتحويل، السلع أو الخدمات في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تستبعد الالتزام المرتبط بذلك العقد (والاعتراف بإيراد) عندما تقوم بتحويل تلك السلع أو الخدمات، وبناء عليه تستوفي التزامها بالآداء.

ب٤٥ – يُعطى المبلغ المدفوع مقدمًا من العميل وغير القابل للرد الحق في استلام سلعة أو خدمة في المستقبل (ويُلزم المنشأة بأن تكون مستعدة لتحويل سلعة أو خدمة). وبالرغم من ذلك، فإن العملاء قد لا يمارسون جميع حقوقهم التعاقدية. وتلك الحقوق التي لم تتم ممارستها يشار إليها عادة بأنها "حق التراجع عن الشراء".

ب٤٦ – إذا كانت المنشأة تتوقع بأن يكون لها حق في مبلغ حق التراجع عن الشراء والمثبت كالتزام مرتبط بعقد، فيجب على المنشأة أن تعترف بمبلغ حق التراجع عن الشراء المتوقع على أنه إيراد بالتناسب مع نمط الحقوق التي تمت ممارستها من قبل العميل. وإذا كانت المنشأة لا تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ حق التراجع عن الشراء، فيجب على المنشأة أن تعترف بمبلغ حق التراجع عن الشراء المتوقع على أنه إيراد عندما يصبح احتمال ممارسة العميل لحقوقه المتبقية مستبعدًا. ولتحديد ما إذا كانت المنشأة تتوقع أن يكون لها حق في مبلغ حق التراجع عن الشراء، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الضوابط الواردة في الفقرات من "٥٦" إلى "٥٨" بشأن القيود على تقديرات المقابل المتغير.

ب٤٧ – يجب على المنشأة أن تعترف بالتزام (وليس إيراد) عن أي مقابل تم استلامه فيما يخص حقوق عميل لم تتم ممارستها تكون المنشأة مطالبة بأن تحولها إلى طرف آخر، على سبيل المثال، منشأة حكومية وفقًا لقوانين الضريبة على الممتلكات التي لم تتم المطالبة بها.

الرسوم المدفوعة مقدمًا غير القابلة للرد (وبعض التكاليف ذات العلاقة)

ب٤٨ – في بعض العقود تُحمل المنشأة العميل رسوما مقدمة، غير قابلة للرد عند أو قرب نشأة العقد. وتتضمن الأمثلة رسوم الالتحاق في عقود عضوية النوادي الصحية، ورسوم التفعيل في عقود الاتصالات، ورسوم الإعداد في بعض عقود الخدمات والرسوم الأولية في بعض عقود التوريد.

ب٤٩ – لتحديد تعهدات الآداء في مثل هذه العقود، فإنه يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت تلك الرسوم تتعلق بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها. وفي العديد من الحالات، رغم أن الرسوم غير القابلة للرد تتعلق بنشاط تكون المنشأة مطالبة بالقيام به عند أو قرب نشأة العقد للوفاء بالعقد، فإن ذلك النشاط لا ينتج عنه تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها إلى العميل (راجع الفقرة "٢٥"). وبدلاً من ذلك، فإن الرسوم المقدمة هي دفعة مقدمة مقابل

سلع أو خدمات مستقبلية، وبناءً عليه، سيتم الاعتراف بها على أنها إيراد عندما يتم تقديم تلك السلع أو الخدمات المستقبلية. وقد تمتد فترة الاعتراف بالإيراد إلى ما بعد الفترة التعاقدية الأولية إذا كانت المنشأة تمنح العميل الخيار لتجديد العقد وكان ذلك الخيار يقدم للعميل حقا ذا أهمية على النحو الموضح في الفقرة "ب٤٠".

ب٥٠– إذا كانت الرسوم المقدمة غير القابلة للرد تتعلق بسلعة أو خدمة، فيجب على المنشأة تقييم ما إذا كان عليها أن تقوم بالمحاسبة عن السلعة أو الخدمة على أنها التزام أداء منفصل وفقًا للفقرات من "٢٢" إلى "٣٠".

ب٥١–يمكن للمنشأة أن تُحمل العميل رسومًا غير قابلة للرد على أنها مقابل التكاليف التي تم تكبدها في إعداد العقد (أو مهام إدارية أخرى على النحو الموضح في الفقرة "٢٥"). وإذا كانت أنشطة الإعداد تلك لا تستوفي شروط التزام الأداء، فيجب على المنشأة تجاهل تلك الأنشطة عند قياس مدي التقدم وفقًا للفقرة "ب١٩". وذلك نظرًا لأن تكاليف الإعداد لا تعكس تحويل الخدمات إلى العميل. ويجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها في إعداد العقد قد نشأ عنها أصل يجب الاعتراف به وفقًا للفقرة "٩٥".

منح التراخيص

ب٥٢–ينشئ الترخيص حقوقًا لعميل في الملكية الفكرية الخاصة بالمنشأة. وقد تتضمن تراخيص الملكية الفكرية أيًا مما يلي، ولكن لا تقتصر عليه:

أ) البرامج والتقنية.

ب) الصور المتحركة والموسيقى وأشكال أخرى من وسائل الاتصال والترفيه.

ج) الامتيازات.

د) براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع.

ب٥٣–بالإضافة إلى التعهد بمنح ترخيص (أو تراخيص) إلى العميل، فإن المنشأة قد تتعهد أيضًا بتحويل سلع أو خدمات أخرى إلى العميل. وقد تكون تلك التعهدات منصوص عليها صراحة في العقد أو تُفهم ضمنًا حسب الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو السياسات المنشورة أو التصريحات المحددة (راجع الفقرة "٢٤"). وكما هو في العقود الأخرى فعندمًا يتضمن عقد مع العميل تعهدًا بمنح ترخيص (أو تراخيص) بالإضافة إلى سلع أو خدمات أخرى متعهد بها فإن المنشأة تطبق الفقرات من "٢٢" إلى "٣٠" لتحديد كل التزام من التزامات الأداء الواردة في العقد.

ب٥٤ – إذا كان التعهد بمنح ترخيص غير مميز بذاته عن السلع أو الخدمات الأخرى المتعهد بها في العقد وفقًا للفقرات من "٢٦" إلى "٣٠"، فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التعهد بمنح الترخيص وتلك السلع أو الخدمات المتعهد بها معا على أنها التزام أداء واحد. وتتضمن الأمثلة على التراخيص الغير مميزة بذاتها عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد ما يلي:

(أ) ترخيصا يشكل عنصرا من سلعة ملموسة وجزءًا متكاملاً لتشغيل السلعة.

(ب) ترخيصا يمكن للعميل الانتفاع به فقط بالاشتراك مع خدمة متعلقة به (مثل خدمة لانترنت تقدمها المنشأة تمكن العميل من خلال منح الترخيص من الوصول إلى المحتوى).

ب٥٥ – إذا كان الترخيص غير مميز بذاته، فيجب على المنشأة أن تطبق الفقرات من "٣١" إلى "٣٨" لتحديد ما إذا كان التزام الأداء (الذي يتضمن الترخيص المتعهد به) هو التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني أو عند نقطة زمنية.

ب٥٦ – إذا كان التعهد بمنح الترخيص مميزًا بذاته عن سلع أو خدمات أخرى متعهد بها في العقد، وبناءً عليه كان التعهد بمنح الترخيص التزام أداء منفصل، فيجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كان تحويل الترخيص إلى العميل عند نقطة زمنية أو على مدار زمني. وعند قيامها بتحديد ذلك يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كانت طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص إلى العميل هو تزويد العميل بأي من الآتي:

(أ) حق في الوصول إلى الملكية الفكرية كما هي موجودة طوال فترة الترخيص.

أو(ب) حق في استخدام الملكية الفكرية كما هي موجودة في النقطة الزمنية التي تم منح الترخيص فيها.

تحديد طبيعة تعهد المنشأة

ب٥٧ – ملغاة .

ب٥٨ –تعد طبيعة تعهد المنشأة بمنح الترخيص بأنها تعهد بإتاحة حق الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة إذا تم استيفاء جميع الضوابط التالية:

(أ) أن العقد يتطلب، أو أن العميل يتوقع بشكل معقول، أن تقوم المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل هام في الملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها (راجع الفقرة "ب٥٩" والفقرة "ب٥٩أ").

(ب) أن الحقوق الممنوحة بموجب الترخيص تُعرض العميل بشكل مباشر إلى أي آثار إيجابية أو سلبية من أنشطة المنشأة التي تم تحديدها في الفقرة "ب٥٨(أ)".

(ج) أن تلك الأنشطة لا ينتج عنها تحويل سلعة أو خدمة إلى العميل مع حدوث تلك الأنشطة (راجع الفقرة "٢٥").

ب٥٩ – العوامل التي قد تشير إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول قيام المنشأة بأنشطة تؤثر بشكل هام على الملكية الفكرية تتضمن الممارسات التجارية المعتادة للمنشأة أو السياسات المنشورة أو التصريحات المحددة، وعلى الرغم من أنها ليست حاسمة لتحديد ذلك، إلا أن وجود مصلحة اقتصادية مشتركة (على سبيل المثال إتاوة تستند إلى المبيعات) بين المنشأة والعميل تتعلق بالملكية الفكرية التي للعميل حقوق فيها قد تشير أيضًا إلى أن العميل يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن المنشأة ستقوم بمثل تلك الأنشطة.

ب ٥٩ أ – تؤثر أنشطة المنشأة بشكل جوهري في الملكية الفكرية التي يكون للعميل حقًا فيها عندما يتوفر أي مما يلي:

(أ) يتوقع أن تحدث هذه الأنشطة تغير بشكل جوهري في شكل الملكية الفكرية (على سبيل المثال، التصميم أو المحتوى) أو وظيفتها (على سبيل المثال، القدرة على أداء الوظيفة أو المهمة).

أو (ب) تكون قدرة العميل على الحصول على المنفعة من الملكية الفكرية مشتقة بشكل كبير من هذه الأنشطة، أو تعتمد عليها. فعلى سبيل المثال، فإن المنفعة من الاسم التجاري غالبًا ما يتم اشتقاقها من (أو اعتمادها على) الأنشطة المستمرة للمنشأة التي تدعم أو تحافظ على قيمة الملكية الفكرية.

وبناءً عليه، فإنه إذا كانت الملكية الفكرية التي للعميل حق فيها لها وظيفة مستقلة بذاتها بشكل جوهري، فإن جزءًا جوهريًا من منفعتها مشتق من هذه الوظيفة. وتبعًا لذلك، فإن قدرة العميل على الحصول على المنفعة من هذه الملكية الفكرية لن يتأثر بشكل جوهري بأنشطة المنشأة ما لم تتغير تلك الأنشطة بشكل جوهري من حيث شكلها أو وظيفتها. وتتضمن أنواع الملكية الفكرية التي لها وظيفة مستقلة هامة بذاتها برامج الحاسب الآلي، والتركيبات الحيوية أو الدوائية، والوسائط الإعلامية الكاملة (على سبيل المثال، الأفلام، وعروض التلفزيون، والتسجيلات الموسيقية).

ب٦٠ – إذا تم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة "ب٥٨"، فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التعهد بمنح ترخيص على أنه التزام أداء على مدار زمني نظرًا لأن العميل سيحصل لحظيًا على المنفعة من أداء المنشأة بإتاحة حق الوصول إلى ملكيتها الفكرية ويستهلكها في الوقت الذي يحدث فيه الآداء (راجع الفقرة "٣٥(أ)". ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرات من "٣٩" إلى "٤٥" لاختيار طريقة مناسبة لقياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء بإتاحة حق الوصول.

ب٦١ – إذا لم يتم استيفاء الضوابط الواردة في الفقرة "ب٥٨"، فإن طبيعة تعهد المنشأة هي أن تقدم حقًا لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة كما هي موجودة (من حيث الشكل ووظيفتها التشغيلية) في النقطة الزمنية التي يتم فيها منح الترخيص إلى العميل. وهذا يعني أن العميل يستطيع توجيه استخدام الترخيص في النقطة الزمنية التي يتم فيها تحويل الترخيص والحصول على ما يقارب جميع المنافع منه. ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التعهد بتقديم حق لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة على أنه التزام أداء يتم الوفاء به عند نقطة زمنية. ويجب على المنشأة أن تطبق الفقرة "٣٨" لتحديد النقطة الزمنية التي يتم عندها تحويل الترخيص إلى العميل. وبالرغم من ذلك، فإن الإيراد لا يمكن الاعتراف به مقابل ترخيص يقدم حقًا لاستخدام الملكية الفكرية قبل بداية الفترة التي يستطيع العميل خلالها أن يستخدم الترخيص وينتفع منه. فعلى سبيل المثال، إذا كانت فترة ترخيص برامج تبدأ قبل تقديم المنشأة رمزًا للعميل (أو خلاف ذلك جعله متاحًا) يُمكن العميل من استخدام البرنامج فورًا فإن المنشأة لا تثبت إيرادًا قبل أن يكون قد تم تقديم الرمز (أو خلاف ذلك جعله متاحًا).

ب٦٢ –يجب على المنشأة أن تتجاهل العوامل التالية عند تحديد ما إذا كان الترخيص يقدم حقًا في الوصول إلى الملكية الفكرية للمنشأة أو حقًا لاستخدام الملكية الفكرية للمنشأة:

(أ) القيود الزمنية، الإقليم الجغرافي أو الاستخدام – هذه القيود تحدد خصائص الترخيص المتعهد به، ولا تحدد ما إذا كانت المنشأة تفي بالتزام الأداء عند نقطة زمنية أو على مدار زمني.

(ب) الضمانات المقدمة من قبل المنشأة بأن لها حقوق براءة اختراع سارية في الملكية الفكرية وأنها ستحمي حقوق براءة الاختراع تلك ضد الاستخدام غير المرخص به – لا يعد التعهد بحماية حقوق براءة الاختراع التزام أداء نظرًا لأن حماية حقوق براءة الاختراع يحمي قيمة أصول الملكية الفكرية للمنشأة ويقدم تأكيدا للعميل بأن الترخيص الذي يتم تحويله يستوفي مواصفات الترخيص المتعهد به في العقد.

رسوم الاتاوة المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام

ب٦٣–بالرغم من المتطلبات الواردة في الفقرات من "٥٦" إلى "٥٩"، إلا أنه يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد مقابل رسوم الاتاوة المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام المتعهد به في مقابل ترخيص حقوق الملكية الفكرية فقط عند (أو مع) وقوع الأحداث التالية أيها يقع لاحقًا:

(أ) وقوع البيع أو الاستخدام اللاحق.

(ب) الوفاء بالتزام الأداء (أو الوفاء به جزئيًا) الذي تم تخصيص بعض أو جميع رسوم الاتاوة المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام إليه.

ب ٦٣أ– ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة "ب٦٣" لرسوم الإتاوات المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام عندما تتعلق الإتاوات فقط بترخيص الملكية الفكرية أو عندما يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي تتعلق به الإتاوات (على سبيل المثال، قد يكون ترخيص الملكية الفكرية هو البند المهيمن الذي تتعلق به الإتاوات عندما يكون لدى المنشأة توقع معقول بأن يقوم العميل بإعطاء قيمة أكبر بكثير للترخيص من قيمة السلع أو الخدمات الأخرى التي تتعلق بها الإتاوات).

ب ٦٣ب– عندما يتم الوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة "ب٦٣أ"، فإنه يتم الاعتراف بالإيراد من رسوم الإتاوات المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام، بشكل كامل وفقًا للفقرة "ب٦٣". أما عندما لا يتم الوفاء بمتطلبات الفقرة "ب٦٣أ"، فإنه يتم تطبيق المتطلبات بشأن المقابل المتغير الواردة في الفقرات "٥٠" إلى "٥٩" على رسوم الإتاوات المستندة إلى المبيعات أو المستندة إلى الاستخدام.

اتفاقيات إعادة الشراء

ب٦٤ – اتفاقية إعادة الشراء هي عقد تبيع فيه المنشأة أصلا وتتعهد أيضًا أو يكون لها الخيار (إما في نفس العقد أو في عقد آخر) بأن تعيد شراء الأصل. وقد يكون الأصل الذي تتم إعادة شرائه هو الأصل الذي تم أساسًا بيعه إلى العميل، أو أصل يُعد –تقريبًا – مماثلاً لذلك الأصل أو أصل آخر يُعد الأصل المباع اساسًا مكونًا له.

ب٦٥ –تأتي اتفاقيات إعادة الشراء عموما في ثلاثة أشكال:

(أ) التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل (عقد آجل).

(ب) حق المنشأة في إعادة شراء الأصل (خيار شراء).

(ج) التزام المنشأة بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار بيع).

ب٦٦ – إذا كان على المنشأة التزام أو لها حق في إعادة شراء الأصل (عقد أجل أو خيار شراء)، فلا يحصل العميل على السيطرة على الأصل نظرًا لان سلطة العميل محدودة في توجيه استخدام الأصل والحصول على ما يقارب جميع المنافع المتبقية منه حتى وان كان للعميل حيازة مادية للأصل. وبالتالي، فإن المنشأة يجب أن تقوم بالمحاسبة عن العقد على أنه أي من البندين التاليين:

(أ) عقد إيجار وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير" إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ أقل من سعر البيع الأصلي للأصل،

أو (ب) ترتيب تمويل وفقا للفقرة "ب٦٨" إذا كان بإمكان المنشأة، أو يجب عليها، إعادة شراء الأصل بمبلغ مساوي لسعر البيع الأصلي للأصل أو أكبر منه.

ب٦٧ – عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع، يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود.

ب٦٨ – إذا كانت اتفاقية إعادة الشراء هي ترتيب تمويل، فيجب على المنشأة الاستمرار في الاعتراف بالأصل وايضًا الاعتراف بالتزام مالي مقابل أي مقابل مستلم من العميل. ويجب على المنشأة أن تعترف بالفرق بين مبلغ المقابل المستلم من العميل ومبلغ المقابل الذي سيدفع إلى العميل على أنه فائدة، وعلى أنه، إذا كان منطبقًا، تكاليف معاملة أو حفظ (على سبيل المثال، تأمين).

ب٦٩ – في حالة انقضاء الخيار دون ممارسته فإنه يجب على المنشأة استبعاد الالتزام والاعتراف بإيراد.

خيار بيع

ب٧٠ – إذا كان لدى المنشأة التزام بإعادة شراء الأصل بناءً على طلب العميل (خيار بيع) بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل، فيجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار عند نشأة العقد ما إذا كان لدى العميل حافزًا اقتصاديًا هامًا لممارسة ذلك الحق. وينتج عن ممارسة العميل لذلك الحق أن العميل يدفع – بالفعل – إلى المنشأة مقابل حق استخدام أصل محدد لفترة من الوقت. لذلك، فإذا كان لدى العميل حافزًا اقتصاديًا هامًا لممارسة ذلك الحق، فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الاتفاقية على أنها عقد إيجار وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير"

ب٧١ – لتحديد ما إذا كان للعميل حافزًا اقتصاديًا هامًا لممارسة حقه فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار عوامل متعددة بما في ذلك علاقة سعر إعادة الشراء بقيمة الأصل المتوقعة في السوق في تاريخ إعادة الشراء والمدة الزمنية إلى أن ينقضي الحق. فعلى سبيل المثال إذا كان متوقعًا أن يتجاوز السعر المتوقع لإعادة الشراء القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري فقد يكون هذا مؤشرًا على أن للعميل حافزًا اقتصاديًا هامًا لممارسة خيار البيع.

ب٧٢ – إذا لم يكن للعميل حافزًا اقتصاديًا هامًا لممارسة حقه بسعر أقل من سعر البيع الأصلي للأصل فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الاتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق إرجاعه كما هو موضح في الفقرات من "ب٢٠" إلى "ب٢٧".

ب٧٣ – إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساويًا لسعر البيع الأصلي أو أكبر منه وأكبر من القيمة السوقية المتوقعة للأصل فإن العقد هو في الواقع اتفاقية تمويل، وبناءً عليه تجب المحاسبة عنه كما هو موضح في الفقرة "ب٦٨".

ب٧٤ – إذا كان سعر إعادة شراء الأصل مساويًا أو أكبر من سعر البيع الأصلي وأقل من القيمة السوقية المتوقعة للأصل أو مساويًا لها، وليس للعميل حافزًا اقتصاديًا هامًا لممارسة حقه فعندئذ يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن الاتفاقية كما لو كانت بيع منتج مع حق الإرجاع كما هو موضح في الفقرات من "ب٢٠" إلى "ب٢٧".

ب٧٥ – عند مقارنة سعر إعادة الشراء بسعر البيع فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود.

ب٧٦ – إذا انقضى الخيار دون ممارسته فيجب على المنشأة استبعاد الالتزام والاعتراف بإيراد.

ترتيبات الأمانة

ب٧٧ – عندما تسلم المنشأة منتجًا إلى طرف آخر (مثل وكيل أو موزع) لبيعه إلى عملاء نهائيين فإنه يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان ذلك الطرف الآخر قد حصل على السيطرة على المنتج في تلك النقطة الزمنية. وقد يكون المنتج الذي تم تسليمه إلى طرف آخر سيحتفظ به في ترتيب أمانة إذا كان ذلك الطرف الأخر لم يحصل على السيطرة على المنتج. ومن ثم، لا يجوز للمنشأة أن تعترف بإيراد عند تسليم منتج إلى طرف آخر إذا كان المنتج المسلم يُحتفظ به على سبيل أمانة.

ب٧٨- تتضمن المؤشرات – على أن ترتيبًا ما يعد ترتيب أمانة – ما يلي ولكن لا تقتصر عليها:

(أ) تسيطر المنشأة على المنتج إلى أن يقع حدث محدد، مثل بيع المنتج إلى عميل للوكيل أو إلى أن تنقضى فترة محددة.

(ب) بإمكان المنشأة أن تطلب إعادة المنتج أو تحويل المنتج إلى طرف ثالث (مثل وكيل آخر).

(ج) الوكيل ليس عليه التزام غير مشروط بالدفع مقابل المنتج (بالرغم من أنه قد يكون مطالبا بدفع تأمين).

ترتيبات اصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة

ب٧٩- ترتيب إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة هو عقد بموجبه تقدم المنشاة فاتورة للعميل مقابل منتج ولكن تحتفظ المنشاة بالحيازة المادية للمنتج الى أن يتم تحويله إلى العميل عند نقطة زمنية في المستقبل. فعلى سبيل المثال، قد يطلب العميل من المنشأة الدخول في مثل هذا العقد نظرًا لعدم وجود مساحة متاحة للمنتج لدى العميل أو نظرًا للتأخير في الجدول الزمني للإنتاج لدى العميل.

ب٨٠- يجب على المنشأة أن تحدد متى تكون قد أوفت بالتزامها بالآداء لتحويل المنتج بتقييم متى يحصل العميل على السيطرة على ذلك المنتج (راجع الفقرة "٣٨"). وفي بعض العقود، يتم تحويل السيطرة إما عندما يتم تسليم المنتج في موقع العميل أو عند شحن المنتج، وهو ما يعتمد على شروط العقد (بما في ذلك شروط التسليم والشحن). وبالرغم من ذلك، في حالة بعض العقود، قد يحصل العميل على السيطرة على المنتج حتى ولو بقي المنتج في الحيازة المادية للمنشأة. وفي تلك الحالة فإن للعميل القدرة على توجيه استخدام المنتج والحصول منه على ما يقارب جميع المنافع المتبقية حتى ولو قرر عدم ممارسة حقه في الحصول على الحيازة المادية لذلك المنتج. وبالتالي، فإن المنشأة لا تسيطر على المنتج. وبدلاً من ذلك، توفر المنشأة للعميل خدمات حفظ الأصل العميل.

ب٨١- بالإضافة إلى تطبيق الضوابط الواردة في الفقرة "٣٨" لحصول العميل على السيطرة على المنتج في ترتيب إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة فإنه يجب استيفاء **جميع** الضوابط التالية:

(أ) يجب أن يكون سبب ترتيب إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة موضوعي (على سبيل المثال أن يكون العميل قد طلب الترتيب).

(ب) يجب أن يكون المنتج محددًا بشكل منفصل على أنه يخص العميل.

(ج) يجب أن يكون المنتج حاليا جاهزا لتحويله ماديًا إلى العميل.

(د) لا يكون للمنشأة القدرة على استخدام المنتج أو توجيهه إلى عميل آخر.

ب٨٢– إذا اعترفت المنشأة بإيراد مقابل بيع منتج على أساس إصدار الفاتورة مع الاحتفاظ بالبضاعة فيجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان عليها التزامات أداء متبقية (على سبيل المثال، خدمات حفظ) وفقًا للفقرات من "٢٢" إلى "٣٠" بما يوجب على المنشأة أن تخصص لها جزءًا من سعر المعاملة وفقًا للفقرات من "٧٣" إلى "٨٦".

قبول العميل

ب٨٣– وفقًا للفقرة "٣٨(هـ)" فإن قبول العميل للأصل قد يشير إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل. وتسمح بنود العقد الخاصة بقبول العميل له بأن يلغي العقد أو أن يطلب من المنشأة اتخاذ إجراء تصحيحي إذا كانت السلعة أو الخدمة لا تستوفي المواصفات المتفق عليها. ويجب على المنشأة أن تأخذ مثل هذه البنود في الاعتبار عند تقييم متى يحصل العميل على السيطرة على سلعة أو خدمة.

ب٨٤– إذا كان بإمكان المنشأة أن تحدد بشكل موضوعي أن السيطرة على سلعة أو خدمة قد تم تحويلها إلى العميل وفقًا للمواصفات المتفق عليها في العقد، فإن قبول العميل يعد إجراء شكليًا لا يؤثر على تحديد المنشأة متى حصل العميل على السيطرة على السلعة أو الخدمة. فعلى سبيل المثال، إذا كان بند قبول العميل يستند إلى استيفاء خصائص الحجم والوزن المحددة فإن المنشأة ستكون قادرة على تحديد ما إذا كان قد تم استيفاء تلك الشروط قبل استلام تأكيد بقبول العميل. وقد تقدم خبرة المنشأة في عقود السلع أو الخدمات المشابهة دليلا على أن تقديم السلعة أو الخدمة إلى العميل قد تم وفقًا للمواصفات المتفق عليها في العقد. وإذا تم الاعتراف بإيراد قبل قبول العميل، فلا يزال يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان هناك أي التزامات أداء متبقية (على سبيل المثال، تركيب معدات) وتقييم ما إذا كان عليها أن تقوم بالمحاسبة عنها بشكل منفصل.

ب٨٥– وبالرغم من ذلك، إذا لم تتمكن المنشأة من تحديد أن السلعة أو الخدمة المقدمة إلى العميل مطابقة للمواصفات المتفق عليها في العقد، فعندئذ لن تكون المنشأة قادرة على الاستنتاج بأن العميل قد حصل على السيطرة إلى أن تتسلم المنشأة قبول العميل. وذلك نظرًا لأن المنشأة في تلك الحالة لن تكون قادرة على تحديد أن العميل له القدرة على توجيه استخدام السلعة أو الخدمة والحصول منها على ما يقارب جميع المنافع المتبقية.

ب٨٦– إذا سلمت المنشأة سلعة إلى العميل لأغراض التجربة أو التقييم وكان العميل غير ملتزم بدفع أي مقابل إلى حين انقضاء الفترة التجريبية فإن السيطرة على الأصل لا يتم تحويلها إلى حين قبول العميل للمنتج أو انقضاء الفترة التجريبية.

الإفصاح عن تصنيف الإيراد

ب٨٧–تتطلب الفقرة "١١٤" من المنشأة تصنيف الإيرادات من العقود مع العملاء إلى فئات تعكس كيفية تأثر طبيعة ومبلغ وتوقيت وظروف عدم تأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية بالعوامل الاقتصادية. وبالتالي، فإن المدى الذي يتم فيه تفصيل إيراد المنشأة لأغراض هذا الإفصاح يعتمد على الحقائق والظروف التي تتعلق بعقود المنشأة مع العملاء. وبعض المنشآت قد يكون عليها استخدام أكثر من نوع من فئات التصنيف لتلبية الهدف الوارد في الفقرة "١١٤" المتعلق بتصنيف الإيراد. وقد تستوفي منشآت أخرى الهدف باستخدام فئة واحدة فقط لتصنيف الإيراد.

ب٨٨–عند اختيار نوع الفئة (أو الفئات) لاستخدامها في تصنيف الإيراد يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار كيف تم عرض المعلومات عن الإيراد لأغراض أخرى، بما في ذلك كل ما يلي:

(أ) الإفصاحات المعروضة خارج القوائم المالية (على سبيل المثال، في نشرات الأرباح أو التقارير السنوية أو البيانات المعروضة للمستثمرين).

(ب) المعلومات التي يتم الاطلاع عليها بشكل منتظم بواسطة متخذ القرار التشغيلي الرئيسي لتقييم الآداء المالي لقطاعات التشغيل.

(ج) المعلومات الأخرى المشابهة لأنواع المعلومات المحددة في الفقرتين "ب٨٨(أ)" و"ب ٨٨(ب)" والتي تستخدمها المنشأة أو مستخدمو القوائم المالية للمنشأة لتقييم الآداء المالي للمنشأة أو اتخاذ قرارات توزيع الموارد.

ب٨٩–تتضمن أمثلة الفئات التي قد تكون مناسبة ما يلي، ولكن لا تقتصر عليها:

(أ) نوع السلعة أو الخدمة (على سبيل المثال، خطوط المنتجات الرئيسية).

(ب) الإقليم الجغرافي (على سبيل المثال البلد أو الإقليم).

(ج) سوق أو نوع العميل (على سبيل المثال العملاء الحكوميين وغير الحكوميين).

(د) نوع العقد (على سبيل المثال العقود ذات السعر المحدد والعقود المرتبطة بالوقت والمواد).

(هـ) مدة العقد (على سبيل المثال العقود قصيرة الأجل والعقود طويلة الأجل).

(و) توقيت تحويل السلع أو الخدمات (على سبيل المثال الإيراد من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها عند نقطة زمنية والإيراد من السلع أو الخدمات التي يتم تحويلها على مدار زمني).

(ز) قنوات المبيعات (على سبيل المثال، السلع المباعة بشكل مباشر إلى العملاء والسلع المباعة من خلال وسطاء).

ملحق (ج)

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

يُعد هذا الملحق جزء لا يتجزأ من المعيار وله نفس قوة نفاذ الأجزاء الأخرى من المعيار.

تاريخ السريان

ج١ – يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

التحول

ج٢ – لأغراض متطلبات القواعد الانتقالية الواردة في الفقرات "ج٣" إلى "ج٨":

(أ) تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير التي تطبق فيها المنشأة هذا المعيار لأول مرة.

(ب) العقد الذي تم إكماله هو عقد قامت فيه المنشأة بتحويل جميع السلع أو الخدمات المحددة في العقد وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الإنشاء" ومعيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد".

ج٣ –يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي مع إثبات الأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار في تاريخ التطبيق الأولي وفقًا للفقرات "ج٧" إلى "ج٨".

ج٤ –ملغاة.

ج٥ –ملغاة.

ج٦ –ملغاة.

ج٧ –يجب على المنشأة أن تعترف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي لهذا المعيار على أنه تعديل في الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة لفترة التقرير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي. وبموجب هذه الطريقة الانتقالية، فإنه يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي فقط على العقود التي لم يكن قد تم إكمالها في تاريخ التطبيق الأولي (على سبيل المثال، ١ يناير ٢٠١٩ بالنسبة لمنشأة تنتهي سنتها المالية في ٣١ ديسمبر).

ج٨ –يجب على المنشأة أن تقدم كلا الإفصاحين الإضافيين التاليين لفترات التقرير التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي:

(أ) المبلغ الذي يتأثر به كل بند من القوائم المالية في فترة التقرير الحالية بتطبيق هذا المعيار بالمقارنة مع معيار المحاسبة المصري رقم (٨) ومعيار المحاسبة المصري رقم (١١).

(ب) توضيح لأسباب التغييرات المهمة المحددة في الفقرة "ج٨(أ)".

الإشارة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)

ج٩- إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار مبكرًا قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، فإن أي إشارة في هذا المعيار إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يجب أن تقرأ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

سحب المعايير الأخرى

ج١٠- يحل هذا المعيار محل المعايير التالية:

١- معيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الإنشاء".

٢- معيار المحاسبة المصري رقم (١١) "الإيراد".

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩)

عقود التأجير

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩)

عقود التأجير

معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٩)
عقود التأجير

الهدف

١- يحدد هذا المعيار المبادئ المتعلقة بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن عقود التأجير. والهدف هو ضمان أن يقدم المستأجرون والمؤجرون معلومات ملائمة بطريقة تعبر بصدق عن تلك المعاملات. تقدم هذه المعلومات أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود التأجير على المركز المالي والآداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.

٢- يجب أن تأخذ المنشأة في الاعتبار أحكام وشروط العقود وكافة الحقائق والظروف المتعلقة بها عند تطبيق هذا المعيار. يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار بصورة ثابتة على العقود ذات الخصائص المتشابهة وفي الظروف المتشابهة.

النطاق

٣- يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على كافة عقود التأجير بما في ذلك عقود تأجير أصول "حق الانتفاع" في عقد تأجير من الباطن، باستثناء:

(أ) عقود التأجير لاستكشاف أو الانتفاع بالمعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يماثلها من الموارد غير المتجددة.

و(ب) عقود تأجير الأصول الحيوية ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) "الزراعة" المحتفظ بها بواسطة المستأجر.

و(ج) ترتيبات امتيازات الخدمة العامة ضمن نطاق التفسير المحاسبي المصري رقم (١) "ترتيبات امتيازات الخدمات العامة".

و(د) تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء".

و(ه) الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات ترخيص ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة" لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر.

٤- يمكن للمستأجر، ولكن ليس مطلوبًا منه، تطبيق هذا المعيار على عقود تأجير الأصول غير الملموسة بخلاف تلك الوارد وصفها في الفقرة "٣(ه)".

الإعفاءات من الاعتراف (الفقرات "ب ٣" إلى "ب٨")

٥- قد يختار المستأجر عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات "٢٢" إلى "٤٩" على:

(أ) عقود التأجير قصيرة الأجل.

و(ب) عقود التأجير التي يكون فيها قيمة الأصل محل العقد صغيرة (كما هو مبين في الفقرات "ب٣" إلى "ب٨").

٦- إذا اختار المستأجر عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات "٢٢" إلى "٤٩" سواءً لعقود التأجير قصيرة الأجل أو عقود التأجير التي يكون فيها قيمة الأصل محل العقد صغيرة، فيجب على المستأجر الاعتراف بدفعات الإيجار المرتبطة بتلك الإيجارات باعتبارها مصروفًا إما بطريقة القسط الثابت على مدى مدة الإيجار أو أساس منتظم آخر. ويجب على المستأجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبيرًا عن نمط منفعة المستأجر.

٧- إذا قام المستأجر بالمحاسبة عن عقود التأجير قصيرة الأجل تطبيقًا للفقرة "٦"، فيجب على المستأجر أن يعتبر عقد التأجير عقد تأجير جديد لأغراض هذا المعيار إذا:

(أ) كان هناك تعديلات في عقد التأجير.

أو (ب) كان هناك أي تعديل في مدة عقد التأجير (على سبيل المثال، يمارس المستأجر خيارًا لم يدرج سابقًا في تحديد مدة عقد التأجير).

٨- يجب تطبيق خيار عقود التأجير قصيرة الأجل بمراعاة فئة الأصل محل العقد الذي يتعلق به حق الانتفاع وفئة الأصل محل العقد هي مجموعة من الأصول محل العقد ذات الطبيعة المتشابهة والاستخدام المتشابه في عمليات المنشأة، ويمكن تطبيق الخيار لعقود التأجير التي يكون فيها قيمة الأصل محل العقد صغيرة على أساس كل عقد تأجير على حده.

تحديد عقد التأجير (الفقرات "ب ٩" إلى "ب ٣٣")

٩- يجب على المنشأة عند نشأة العقد تقييم ما إذا كان العقد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير. ويكون العقد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير إذا كان العقد ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة من الزمن بمقابل. وتضع الفقرات "ب ٩" إلى "ب ٣١" إرشادات بشأن تقييم ما إذا كان العقد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير.

١٠- قد يتم وصف الفترة من الزمن على أساس حجم استخدام أصل محدد (على سبيل المثال: عدد وحدات الإنتاج التي سيتم استخدام عنصر من المعدات لإنتاجها).

١١- يجب على المنشأة إعادة تقييم ما إذا كان العقد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد.

فصل مكونات العقد

١٢- يجب على المنشأة المحاسبة عن كل مكوِّن إيجاري في العقد بشكل منفصل عن المكونات غير الإيجارية في العقد، وذلك لأي عقد يعد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير ما لم تكن المنشأة تطبق الوسائل العملية في الفقرة "١٥". توضح الفقرتان "ب ٣٢" و "ب٣٣" إرشادات بشأن فصل عناصر العقد.

المستأجر

١٣- بالنسبة للعقد الذي يتضمن مكون إيجاري مع واحد أو أكثر من المكونات الإيجارية أو غير الإيجارية، فإنه يجب على المستأجر تخصيص المقابل في العقد لكل مكون إيجاري على أساس السعر التناسبي المستقل للمكون الإيجاري، والسعر المستقل الإجمالي للمكونات غير الإيجارية.

١٤- يجب تحديد السعر التناسبي المستقل للمكونات الإيجارية وغير الإيجارية على أساس السعر الذي يُحمله المؤجر أو المورد المماثل للمنشأة عن ذلك المكون أو مكون مماثل بصورة منفصلة. وإذا لم تتوفر أسعار مستقلة قابلة للرصد بسهولة، فيجب على المستأجر تقدير السعر المستقل باستخدام المعلومات القابلة للرصد إلى أقصى حد.

١٥- كوسيلة عملية، يمكن للمستأجر أن يختار حسب فئة الأصل محل العقد عدم فصل المكونات غير الإيجارية عن المكونات الإيجارية، ومن ثم يقوم بالمحاسبة عن كل مكون إيجاري وأي مكونات غير إيجاريه مصاحبة باعتبارها مكونا إيجارياً واحدًا. ولا يجوز للمستأجر تطبيق هذه الوسيلة العملية على المشتقات الضمنية التي تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة "٣,٣,٤" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية".

١٦- ما لم يتم تطبيق الوسيلة العملية الواردة في الفقرة "١٥"، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن المكونات غير الإيجارية بتطبيق المعايير الأخرى المنطبقة عليها.

المؤجر

١٧- بالنسبة للعقد الذي يتضمن مكون إيجاري مع مكون إيجاري أو غير إيجاري واحد أو أكثر، فإنه يجب على المؤجر تخصيص المقابل في العقد بتطبيق الفقرات "٧٣"إلى "٩٠" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء".

مدة عقد التأجير (الفقرات "ب ٣٤" إلى "ب٤١")

١٨- يجب على المنشأة تحديد مدة عقد التأجير باعتبارها الفترة غير القابلة للإلغاء في عقد التأجير جنبًا إلى جنب مع كل من:

(أ) الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد التأجير إذا كان المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار.

و(ب) الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد التأجير إذا كان المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من عدم ممارسة هذا الخيار.

١٩- عند تقييم ما إذا كان المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من ممارسة خيار تمديد عقد التأجير أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد التأجير فإنه يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار كافة الحقائق والظروف ذات العلاقة التي تحقق حافزًا اقتصاديًا للمستأجر لممارسة خيار تمديد عقد التأجير أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد التأجير كما هو مبين في الفقرات "ب٣٧" إلى "ب٤٠".

٢٠- يجب على المستأجر إعادة تقييم ما إذا كان متأكدا بصورة معقولة من ممارسة خيار التمديد أو عدم ممارسة خيار الإنهاء عند حدوث حدث مهم أو تغيير مهم في الظروف والذي :

(أ) يكون ضمن سيطرة المستأجر.

و(ب) يؤثر على ما إذا كان المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من ممارسة خيار لم يتم إدراجه سابقًا في تحديده لمدة عقد التأجير أو عدم ممارسة خيار مدرج سابقًا في تحديده لمدة عقد التأجير (كما هو مبين في الفقرة "ب ٤١").

٢١- يجب على المنشأة تعديل مدة عقد التأجير إذا كان هناك تغير في فترة عقد التأجير غير القابلة للإلغاء. فعلى سبيل المثال، سوف تتغير فترة عقد التأجير غير القابلة للإلغاء في حال:

(أ) ممارسة المستأجر خيارًا لم يدرج سابقًا في تحديد المنشأة لمدة عقد التأجير.

أو(ب) عدم ممارسة المستأجر خيارًا تم إدراجه سابقًا في تحديد المنشأة لمدة عقد التأجير.

أو(ج) وقوع حدث يُلزم المستأجر تعاقديًا بممارسة خيار لم يدرج سابقًا في تحديد المنشأة لمدة عقد التأجير.

أو(د) وقوع حدث يمنع المستأجر تعاقديًا من ممارسة خيار مدرج سابقًا في تحديد المنشأة لمدة عقد التأجير.

المستأجر

الاعتراف

٢٢- يجب على المستأجر الاعتراف بأصل "حق الانتفاع" وبالتزام عقد التأجير في تاريخ بداية عقد التأجير.

القياس

القياس الأولي

القياس الأولي لأصل "حق الانتفاع"

٢٣- في تاريخ بداية عقد التأجير يجب على المستأجر قياس أصل "حق الانتفاع" بالتكلفة.

٢٤- يجب أن تتكون تكلفة أصل "حق الانتفاع" من:

(أ) مبلغ القياس الأولي لالتزام عقد التأجير كما هو مبين في الفقرة "٢٦"

و(ب) أي دفعات عقد تأجير تمت في أو قبل تاريخ بداية عقد التأجير ناقصًا أي حوافز إيجار مستلمة

و(ج) أي تكاليف مباشرة أولية متكبدة بواسطة المستأجر

و(د) تقدير للتكاليف التي سيتكبدها المستأجر في تفكيك وإزالة الأصل محل العقد، وإعادة الموقع الذي يوجد فيه الأصل إلى الحالة الأصلية أو إعادة الأصل نفسه إلى الحالة المطلوبة وفقًا لأحكام وشروط عقد التأجير، ما لم تكن تلك التكاليف سيتم تكبدها لإنتاج المخزون. ويتكبد المستأجر التزامات لتلك التكاليف سواءً في تاريخ بداية عقد التأجير أو كنتيجة لاستخدام الأصل محل العقد خلال فترة معينة.

٢٥- يجب على المستأجر الاعتراف بالتكاليف المبينة في الفقرة "٢٤(د)" على أنها جزء من تكلفة أصل "حق الانتفاع" عندما يتكبد الالتزام بتلك التكاليف. ويطبق المستأجر معيار المحاسبة المصري رقم (٢) "المخزون" على التكاليف المتكبدة خلال فترة معينة كنتيجة لاستخدام أصل "حق الانتفاع" لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة. إن التزامات هذه التكاليف التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة المصري رقم (٢) يتم الاعتراف بها وقياسها بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة".

القياس الأولي لالتزام عقد التأجير

٢٦- يجب على المستأجر في تاريخ بداية عقد التأجير قياس التزام عقد التأجير بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة في ذلك التاريخ. يجب خصم دفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة. وإذا لم يكن في الإمكان تحديد ذلك المعدل بسهولة فيجب أن يستخدم المستأجر سعر الفائدة على الاقتراض الإضافي للمستأجر.

٢٧- تتكون دفعات الإيجار في تاريخ بداية عقد التأجير والمدرجة في قياس التزام عقد التأجير، من الدفعات التالية لحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد التأجير والتي لم يتم سدادها في تاريخ بداية عقد التأجير:

(أ) دفعات ثابتة (تشمل دفعات ثابتة في جوهرها كما هو مبين في الفقرة "ب ٤٢") ناقصًا أي حوافز إيجار مستحقة التحصيل.

و(ب) دفعات عقد تأجير متغيرة تعتمد على مؤشر أو معدل، ويتم قياسها أوليًا باستخدام المؤشر أو المعدل في تاريخ بداية عقد التأجير (كما هو مبين في الفقرة "٢٨").

و(ج) مبالغ يتوقع دفعها بواسطة المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية.

و(د) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكدًا من ممارسة هذا الخيار بصورة معقولة (وتم تقييمه أخذا في الاعتبار العوامل المبينة في الفقرات "ب ٣٧" إلى "ب٤٠").

و(هـ) دفعات الغرامات لإنهاء عقد التأجير إذا كانت مدة عقد التأجير تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد التأجير.

٢٨- تتضمن دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل كما هي مبينة في الفقرة "٢٧(ب)"، على سبيل المثال، الدفعات المربوطة بمؤشر سعر المستهلك، أو بمعدل فائدة ارشادي (مثل ليبور) أو الدفعات التي تتغير لتعكس التغيرات في معدلات التأجير السوقية.

القياس اللاحق

القياس اللاحق لأصل "حق الانتفاع"

٢٩- بعد تاريخ بداية عقد التأجير يجب على المستأجر قياس أصل "حق الانتفاع" بتطبيق نموذج التكلفة.

نموذج التكلفة

٣٠- يجب على المستأجر لتطبيق نموذج التكلفة أن يقيس أصل "حق الانتفاع" بالتكلفة:

(أ) مطروحًا منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر اضمحلال في القيمة

(ب) ومعدلة بأي إعادة قياس لالتزام عقد التأجير كما هو محدد في الفقرة "٣٦(ج)".

٣١- يجب على المستأجر تطبيق متطلبات الاهلاك الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها" في استهلاك أصل "حق الانتفاع" مع مراعاة المتطلبات الواردة في الفقرة "٣٢".

٣٢- إذا كان عقد التأجير يحول ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر في نهاية مدة عقد التأجير أو إذا كانت تكلفة أصل "حق الانتفاع" تعكس أن المستأجر سيمارس خيار الشراء، فيجب على المستأجر استهلاك أصل "حق الانتفاع" من تاريخ بداية عقد التأجير وحتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل محل العقد. وفيما عدا ذلك يجب على المستأجر استهلاك أصل "حق الانتفاع" من تاريخ بداية عقد التأجير إلى نهاية العمر الإنتاجي لأصل "حق الانتفاع" أو نهاية مدة عقد التأجير أيهما أقرب.

٣٣- يجب على المستأجر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كان أصل "حق الانتفاع" قد اضمحلت قيمته، وللمحاسبة عن أي خسائر اضمحلال تم تحديدها.

٣٤- إذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة المصري قم (٣٤) "الاستثمار العقاري" علي استثماراته العقارية. فيجب على المستأجر ايضًا تطبيق نموذج القيمة العادلة على أصول "حق الانتفاع" التي تستوفي تعريف الاستثمار العقاري في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤).

٣٥- ملغاة.

القياس اللاحق لالتزام عقد التأجير

٣٦- بعد تاريخ بداية عقد التأجير، يجب على المستأجر قياس التزام عقد التأجير بما يلي:

(أ) زيادة المبلغ الدفتري ليعكس الفائدة على التزام عقد التأجير.

و(ب) تخفيض المبلغ الدفتري ليعكس دفعات الإيجار.

و(ج) إعادة قياس المبلغ الدفتري ليعكس أي إعادة تقييم أو تعديلات لعقد التأجير المحددة في الفقرات "٣٩" إلى "٤٦"، أو ليعكس – في جوهره – دفعات الإيجار الثابتة المعدلة (انظر الفقرة "ب٤٢").

٣٧- الفائدة على التزام عقد التأجير في كل فترة خلال مدة عقد التأجير يجب أن تكون، هي المبلغ الذي ينتج عنه معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من التزام عقد التأجير. ومعدل الفائدة الدوري هو معدل الخصم المبين في الفقرة "٢٦" أو معدل الخصم المعدل المبين في الفقرة "٤١" أو الفقرة "٤٣" أو الفقرة "٤٥(ج)"، عندما ينطبق ذلك.

٣٨- بعد تاريخ بداية عقد التأجير، يجب على المستأجر أن يعترف في الأرباح أو الخسائر بالتكاليف الآتية، ما لم تكن التكاليف تم إدراجها في المبلغ الدفتري لأصل آخر بتطبيق معايير أخرى منطبقة عليها:

(أ) الفائدة على التزام عقد التأجير.

و(ب) دفعات عقد التأجير المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد التأجير، وذلك في الفترة التي وقع فيها الحدث أو الظرف الذي أدى إلى تلك الدفعات.

إعادة تقييم التزام عقد التأجير

٣٩- بعد تاريخ بداية عقد التأجير، يجب على المستأجر تطبيق الفقرات "٤٠" إلى "٤٣" لإعادة قياس التزام عقد التأجير ليعكس تغيرات دفعات الإيجار. ويجب على المستأجر الاعتراف بمبلغ إعادة قياس التزام عقد التأجير كتعديل لأصل "حق الانتفاع". إلا أنه إذا كان المبلغ الدفتري لأصل "حق الانتفاع" تم تخفيضه إلى الصفر وكان هناك تخفيضًا إضافيًا في قياس التزام عقد التأجير، فيجب على المستأجر الاعتراف بأي مبالغ متبقية من إعادة القياس في الأرباح أو الخسائر.

٤٠- يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد التأجير بخصم دفعات الإيجار المعدلة باستخدام نسبة خصم معدلة، إذا:

(أ) كان هناك تغيرًا في مدة عقد التأجير كما هو مبين في الفقرتين "٢٠" و"٢١". ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة على أساس مدة عقد التأجير المعدلة.

أو(ب) كان هناك تغيرًا في تقييم خيار شراء الأصل محل العقد، وتم تقييمه أخذا في الاعتبار الأحداث والظروف المبينة في الفقرتين "٢٠" و"٢١" في سياق خيار الشراء. ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة لتعكس التغير في المبالغ المستحقة الدفع بموجب خيار الشراء.

٤١- يجب على المستأجر عند تطبيقه للفقرة "٤٠" تحديد معدل الخصم المعدل بحيث يكون هو معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير لمدة عقد التأجير المتبقية إذا أمكن تحديد هذا المعدل بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ إعادة التقييم، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير لا يمكن تحديده بسهولة.

٤٢- يجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد التأجير بخصم دفعات الإيجار المعدلة إذا:

(أ) كان هناك تغيرًا في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية ويجب على المستأجر تحديد دفعات الإيجار المعدلة لتعكس التغير في المبالغ التي يتوقع أن تكون مستحقة الدفع بموجب ضمان القيمة المتبقية.

أو(ب) كان هناك تغيرًا في دفعات الإيجار المستقبلية ناتجًا من تغير في مؤشر أو معدل مستخدم لتحديد تلك الدفعات، بما في ذلك على سبيل المثال، تغيرًا ليعكس التغيرات في أسعار التأجير في السوق بعد مراجعة أسعار سوق التأجير. ويجب على المستأجر إعادة قياس التزام عقد التأجير ليعكس دفعات الإيجار المعدلة، هذا فقط عندما يكون هناك تغيرًا في التدفقات النقدية (أي عندما يطبق التعديل على دفعات الإيجار). ويجب على المستأجر تحديد دفعات عقد التأجير المعدلة لمدة عقد التأجير المتبقية على أساس الدفعات التعاقدية المعدلة.

٤٣- يجب على المستأجر عند تطبيق الفقرة "٤٢"، استخدام معدل الخصم دون تغيير، ما لم يكن هناك تغيرًا في دفعات الإيجار ناتجًا من تغير في معدلات الفائدة المتغيرة. في هذه الحالة يجب على المستأجر استخدام معدل الخصم المعدل الذي يعكس التغيرات في معدل الفائدة.

تعديلات عقد التأجير

٤٤- يجب على المستأجر المحاسبة عن تعديلات عقد تأجير على أنها عقد تأجير منفصل، إذا كان:

(أ) التعديل يزيد نطاق عقد التأجير بإضافة الحق في استخدام أصل أو أكثر من الأصول محل العقد.

و(ب) مقابل عقد التأجير يزيد بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على ذلك السعر المستقل لتعكس ظروف العقد المحدد.

٤٥- بالنسبة لتعديل عقد التأجير الذي لم تتم المحاسبة عنه على أنه عقد تأجير منفصل، فإنه يجب على المستأجر في تاريخ سريان تعديل عقد التأجير:

(أ) تخصيص المقابل في العقد المعدل بتطبيق الفقرات "١٣" إلى "١٦".

و(ب) تحديد مدة عقد التأجير لعقد التأجير المعدل بتطبيق الفقرتين "١٨" و"١٩".

و(ج) إعادة قياس التزام عقد التأجير بخصم دفعات الإيجار المعدلة وذلك باستخدام سعر خصم معدل. ويتم تحديد سعر الخصم المعدل على أنه سعر الفائدة الضمني في عقد التأجير لمدة عقد التأجير المتبقية، إذا كان يمكن تحديد ذلك السعر بسهولة، أو معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ سريان التعديل إذا كان سعر الفائدة الضمني في عقد التأجير لا يمكن تحديده بسهولة.

٤٦– لتعديل عقد التأجير الذي لم يتم المحاسبة عنه على أنه عقد تأجير منفصل، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن إعادة قياس التزام عقد التأجير بما يلي:

(أ) تخفيض المبلغ الدفتري لأصل "حق الانتفاع" ليعكس الإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد التأجير نتيجة لتعديلات عقد التأجير التي تخفض نطاق عقد التأجير. ويجب على المستأجر الاعتراف بأي ربح أو خسارة متعلقة بالإنهاء الجزئي أو الكلي لعقد التأجير في الأرباح أو الخسائر.

(ب) إجراء تعديل لأصل "حق الانتفاع" لمقابلة كافة التعديلات الأخرى على عقد التأجير.

العرض

٤٧– يجب على المستأجر إما العرض في قائمة المركز المالي أو الإفصاح في الإيضاحات لما يلي:

(أ) أصول "حق الانتفاع" بشكل منفصل عن الأصول الأخرى. وإذا لم يقم المستأجر بعرض أصول "حق الانتفاع" بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب على المستأجر:

١– إدراج أصول "حق الانتفاع" ضمن نفس البند الذي كان سيتم عرض الأصول الأخرى المناظرة له ضمنه، فيما لو كانت مملوكة.

و٢– الإفصاح عن البنود المدرجة في قائمة المركز المالي التي تتضمن أصول "حق الانتفاع".

(ب) التزامات عقد التأجير بشكل منفصل عن الالتزامات الأخرى. وإذا لم يقم المستأجر بعرض التزامات عقد التأجير بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب على المستأجر الإفصاح عن البنود في قائمة المركز المالي التي تتضمن تلك الالتزامات.

٤٨– لا تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرة ٤٧ (أ) على أصول حق الانتفاع التي تستوفي تعريف الاستثمار العقاري، حيث يجب عرضها في قائمة المركز المالي باعتبارها استثمارًا عقاريًا.

٤٩- يجب على المستأجر عرض مصروف الفائدة على التزام عقد التأجير في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) بشكل مستقل عن مصروف استهلاك أصل "حق الانتفاع"، حيث أن مصروف الفائدة على عقد التأجير هو مكون من مكونات تكاليف التمويل التي تتطلب الفقرة "٨٢(ب)" من معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية" أن يتم عرضها بشكل منفصل في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر).

٥٠- يجب على المستأجر تصنيف ما يلي في قائمة التدفقات النقدية:

(أ) الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالمبلغ الأصلي من التزام عقد التأجير ضمن الأنشطة التمويلية.

و(ب) الدفعات النقدية للجزء المتعلق بالفائدة على التزام عقد التأجير بتطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤) "قائمة التدفقات النقدية" للفائدة المدفوعة.

و(ج) دفعات الإيجار قصيرة الأجل ودفعات إيجار الأصول صغيرة القيمة ودفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزام عقد التأجير ضمن الأنشطة التشغيلية.

الإفصاح

٥١- الهدف من الإفصاحات هو قيام المستأجرين بالإفصاح عن المعلومات في الإيضاحات، والتي ستوفر مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة التدفقات النقدية، أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود التأجير على المركز المالي والآداء المالي والتدفقات النقدية للمستأجر. تحدد الفقرات "٥٢" إلى "٦٠" متطلبات كيفية تحقيق هذا الهدف.

٥٢- يجب على المستأجر الإفصاح عن المعلومات حول العقود التأجيرية، التي يكون فيها هو المستأجر، وذلك في إيضاح واحد أو قسم منفصل في قوائمه المالية. ومع ذلك لا يحتاج المستأجر الي تكرار المعلومات التي تم عرضها بالفعل في مكان آخر في القوائم المالية، وذلك شريطة أن تكون المعلومات تم تضمينها من خلال الإشارة اليها في الإيضاح الواحد أو القسم المنفصل المتعلق بعقود التأجير.

٥٣- يجب على المستأجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير:

(أ) مصروف الاستهلاك لأصول "حق الانتفاع" حسب فئة الأصل محل العقد.

(ب) مصروف الفائدة على التزامات عقد التأجير.

(ج) المصروف المتعلق بعقود التأجير قصيرة الأجل التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة "٦". وهذا المصروف لا يلزم أن يشمل المصروف المتعلق بعقود التأجير التي تكون مدة الإيجار فيها شهرًا واحدًا أو أقل.

(د) المصروف المتعلق بعقود إيجار الأصول صغيرة القيمة التي يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة "٦". يجب ألا يشمل هذا المصروف المصروفات المتعلقة بعقود التأجير قصيرة الأجل للأصول صغيرة القيمة المدرجة في الفقرة "٥٣(ج)".

(هـ) المصروف المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس التزامات عقد التأجير.

(و) الدخل من الإيجار من الباطن لأصول "حق الانتفاع"

(ز) إجمالي التدفق النقدي الخارج لعقود التأجير

(ح) الإضافات على أصول "حق الانتفاع"

(ط) الأرباح أو الخسائر الناتجة من معاملات البيع وإعادة الاستئجار

(ى) المبلغ الدفتري لأصول "حق الانتفاع" في نهاية فترة التقرير حسب فئة الأصل محل العقد.

٥٤- يجب على المستأجر تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرة "٥٣" في شكل جدول ما لم يكن هناك تنسيقاً أكثر مناسبة. ويجب أن تشمل المبالغ التي يتم الإفصاح عنها التكلفة التي قام المستأجر بإدراجها ضمن المبلغ الدفتري لأصل آخر خلال فترة التقرير.

٥٥- يجب على المستأجر الإفصاح عن مبلغ تعهدات عقود التأجير لعقود التأجير قصيرة الأجل التي تم المحاسبة عنها تطبيقاً للفقرة "٦" إذا كانت محفظة الإيجارات قصيرة الأجل التي تعهد بها في نهاية فترة التقرير تختلف عن محفظة عقود التأجير قصيرة الأجل التي يتعلق بها مصروف عقود التأجير قصيرة الأجل التي تم الإفصاح عنها تطبيقاً للفقرة "٥٣(ج)".

٥٦- إذا استوفت أصول "حق الانتفاع" تعريف الاستثمار العقاري، فيجب علي المستأجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة ٥٣ (أ) أو (و) أو (ح) أو (ي) لأصول "حق الانتفاع" تلك.

٥٧- **ملغاة.**

٥٨- يجب على المستأجر الإفصاح عن تحليلات استحقاقات التزامات عقود التأجير تطبيقاً، للفقرة "٣٩" والفقرة "ب١١"، من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) "الأدوات المالية – الإفصاحات" بشكل منفصل عن تحليلات استحقاقات الالتزامات المالية الأخرى.

٥٩- يجب على المستأجر بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة في الفقرات "٥٣" إلى "٥٨"، أن يقوم بالإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية الإضافية اللازمة حول أنشطته الإيجارية للوفاء بهدف الإفصاح الوارد في الفقرة "٥١" (كما هو مبين في الفقرة "ب ٤٨"). وقد تتضمن هذه المعلومات الإضافية، على سبيل المثال وليس الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي

القوائم المالية لتقييم:

(أ) طبيعة أنشطة عقود التأجير الخاصة بالمستأجر.

و(ب) التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي يحتمل أن يتعرض لها المستأجر والتي لم يتم عكسها في قياس التزامات عقود التأجير. وتتضمن التعرض الناتج من:

(١) دفعات الإيجار المتغيرة (كما هو مبين في الفقرة "ب ٤٩").

و(٢) خيارات التمديد والإنهاء (كما هو مبين في الفقرة "ب ٥٠").

و(٣) ضمانات القيمة المتبقية (كما هو مبين في الفقرة "ب ٥١").

و(٤) عقود التأجير التي لم تبدأ بعد والتي تعهد بها المستأجر.

و(ج) القيود والتعهدات التي يفرضها عقد التأجير.

و(د) معاملات البيع وإعادة الاستئجار (كما هو مبين في الفقرة "ب ٥٢").

٦٠- يجب على المستأجر الذي يقوم بالمحاسبة عن عقود التأجير قصيرة الأجل أو عقود إيجار الأصول صغيرة القيمة تطبيقاً للفقرة "٦" أن يفصح عن هذه الحقيقة.

المؤجر

تصنيف عقود التأجير (الفقرات "ب ٥٣" إلى "ب ٥٨")

٦١- يجب على المؤجر تصنيف كل عقد من عقود إيجاراته إما على أنه عقد تأجير تشغيلي أو أنه عقد تأجير تمويلي.

٦٢- يصنف عقد التأجير على أنه عقد تأجير تمويلي وفقًا لهذا المعيار إذا كان يُحوّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد. ويتم تصنيف عقد التأجير على أنه عقد تأجير تشغيلي إذا كان لا يُحوّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد.

٦٣- يعتمد اعتبار عقد التأجير عقد تأجير تمويلي أو عقد تأجير تشغيلي على جوهر المعاملة وليس على شكل العقد. ومن أمثلة الحالات التي تؤدي عادة بمفردها أو مجتمعة إلى تصنيف عقد التأجير على أنه عقد تأجير تمويلي ما يلي:

(أ) يُحوّل عقد التأجير ملكية الأصل محل العقد للمستأجر في نهاية مدة عقد التأجير.

(ب) كان للمستأجر الخيار لشراء الأصل محل العقد بسعر من المتوقع أن يكون أقل بدرجة كافية عن القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلاً للممارسة بما يجعل من المؤكد بشكل معقول في تاريخ نشأة عقد التأجير أن الخيار ستتم ممارسته.

(ج) تغطي مدة عقد التأجير الجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل محل العقد حتى ولو لم يتم تحويل الملكية.

(د) تبلغ القيمة الحالية لدفعات الإيجار، في تاريخ نشأة عقد التأجير، على الأقل ما يقارب كافة القيمة العادلة للأصل محل العقد.

(هـ) يعد الأصل محل العقد ذو طبيعة متخصصة إلى حد أن المستأجر فقط هو من يستطيع استخدامه بدون تعديلات كبيرة.

٦٤- من المؤشرات على الحالات التي يمكن أن تؤدي أيضًا بمفردها أو مجتمعة إلى تصنيف عقد تأجير على أنه عقد تأجير تمويلي ما يلي:

(أ) إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد التأجير، فإن المستأجر يتحمل خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء

و(ب) يحق للمستأجر الأرباح أو الخسائر الناتجة من التقلبات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية (على سبيل المثال في شكل خصم إيجار يعادل معظم عائدات البيع في نهاية عقد التأجير).

و(ج) للمستأجر القدرة على الاستمرار في عقد التأجير لفترة ثانية بإيجار يقل بشكل جوهري عن الإيجار في السوق.

٦٥- لا تعُد الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين "٦٣" و"٦٤" دائمًا قطعية. فإذا اتضح من سمات أخرى أن عقد التأجير لا يُحوّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد، فإنه يتم تصنيف عقد التأجير على أنه عقد تأجير تشغيلي. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال إذا كانت ملكية الأصل تنتقل في نهاية عقد التأجير مقابل دفعة متغيرة تساوي قيمته العادلة حينذاك، أو إذا كانت هناك دفعات إيجار متغيرة ينتج عنها أن المؤجر لم يُحوّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع.

٦٦- يتم تصنيف عقد التأجير في تاريخ نشأة عقد التأجير ويتم إعادة النظر في التصنيف فقط إذا كان هناك تعديل في عقد التأجير. التغيرات في التقديرات (على سبيل المثال التغيرات في تقديرات العمر الاقتصادي أو في القيمة المتبقية للأصل محل العقد)، أو التغيرات في الظروف (مثال تعثر المستأجر في السداد)، لا تنشئ تصنيفًا جديدًا لعقد التأجير للأغراض المحاسبية.

التأجير التمويلي

الاعتراف والقياس

٦٧- في تاريخ بداية عقد التأجير، يجب على المؤجر الاعتراف بالأصول المحتفظ بها بموجب عقد تأجير تمويلي في قائمة المركز المالي وعرضها على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد التأجير.

القياس الأولي

٦٨- يجب على المؤجر استخدام معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير لقياس صافي الاستثمار في عقد التأجير. وفي حالة عقد التأجير من الباطن، إذا كان معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير لا يمكن تحديده بسهولة، فيمكن للمؤجر الوسيط استخدام معدل الخصم المستخدم في عقد التأجير الرئيسي (بعد تعديله بأي تكاليف أولية مباشرة مرتبطة بعقد التأجير من الباطن) لقياس صافي الاستثمار في عقد التأجير من الباطن.

٦٩- يتم تضمين التكاليف الأولية المباشرة، بخلاف تلك التكاليف المتكبدة بواسطة الصنَّاع أو التجار المؤجرين، في القياس الأولي لصافي الاستثمار في عقد التأجير، وتخفض مبلغ الدخل المثبت على مدى مدة عقد التأجير. ويتم تحديد معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير بطريقة تؤدي إلى إدراج التكاليف الأولية المباشرة تلقائيًا في صافي الاستثمار في عقد التأجير وليس هناك حاجة لإضافة كل منهما بشكل منفصل.

القياس الأولى لدفعات الإيجار في صافي الاستثمار في عقد التأجير

٧٠- في تاريخ بداية عقد التأجير، تتكون دفعات الإيجار المدرجة في قياس صافي الاستثمار في عقد التأجير من الدفعات الناتجة عن حق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد التأجير التي لم تستلم في تاريخ بداية عقد التأجير والمتمثلة في:

(أ) الدفعات الثابتة (تشمل الدفعات الثابتة في جوهرها كما هو مبين في الفقرة "ب ٤٢") ناقصًا أي حوافز إيجار مستحقة الدفع.

و(ب) دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل، يتم قياسها مبدئيًا باستخدام مؤشر أو معدل كما في تاريخ بداية عقد التأجير.

و(ج) أي ضمانات قيمة متبقية مقدمة للمؤجر بواسطة المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر له القدرة المالية للوفاء بالالتزامات بموجب الضمان.

و(د) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار (يتم تقييمه أخذًا في الاعتبار العوامل المبينة في الفقرة "ب ٣٧").

و(هـ) دفعات غرامات إنهاء عقد التأجير، إذا كانت مدة الإيجار تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد التأجير.

المؤجرون الصُنّاع أو التجار

٧١- يجب على الصانع أو التاجر في تاريخ بداية عقد التأجير الاعتراف بما يلي لكل عقد تأجير من عقود التأجير التمويلية:

(أ) الإيراد باعتباره القيمة العادلة للأصل محل العقد، أو القيمة الحالية لدفعات الإيجار المستحقة للمؤجر مخصومة باستخدام معدل الفائدة السوقي، أيهما أقل.

و(ب) تكلفة البيع باعتبارها التكلفة، أو المبلغ الدفتري إذا كان مختلفًا، للأصل محل العقد ناقصًا القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة.

و(ج) ربح أو خسارة البيع (باعتبارها الفرق بين الإيراد وتكلفة البيع) وفقًا لسياسة مبيعاته المباشرة التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨). ويجب على المؤجر الصانع أو التاجر الاعتراف بربح أو خسارة البيع على عقد التأجير التمويلي في تاريخ بداية عقد التأجير بغض النظر عما إذا كان المؤجر يُحوّل الأصل محل العقد كما هو مبين في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء".

٧٢- غالبًا ما يقدم الصناع أو التجار للعملاء الاختيار إما لشراء أو لاستئجار الأصل. وينتج من عقد التأجير التمويلي للأصل بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر ربح أو خسارة معادلة للربح أو الخسارة الناتجة من المبيعات المباشرة للأصل محل العقد بأسعار البيع العادية وبما يعكس أي خصومات كمية أو خصومات تجارية ممنوحة.

٧٣- يقوم المؤجرون الصناع أو التجار في بعض الأحيان بفرض معدلات منخفضة للفائدة بشكل مصطنع بهدف جذب العملاء. ينتج من استخدام مثل هذه المعدلات اعتراف المؤجر بالجزء الأكبر من مجموع الدخل من المعاملات في تاريخ بداية عقد التأجير. وإذا تم فرض معدلات فائدة منخفضة بشكل مصطنع، فيجب على المؤجر الصانع أو التاجر أن يجعل ربح البيع مقتصرًا على الربح الذي ينتج باستخدام معدل الفائدة السوقي.

٧٤- يجب على المؤجر الصانع أو التاجر الاعتراف بالتكلفة المتكبدة فيما يتعلق بالحصول على عقد تأجير تمويلي في تاريخ بداية عقد التأجير على أنها مصروف بسبب أنها تتعلق بصورة رئيسية باكتساب ربح البيع للمؤجر الصانع أو التاجر. ويتم استبعاد التكاليف المتكبدة بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر فيما يتعلق بالحصول على عقد تأجير تمويلي من تعريف التكاليف الأولية المباشرة وبالتالي فهي مستبعدة من صافي الاستثمار في عقود التأجير.

القياس اللاحق

٧٥- يجب على المؤجر الاعتراف بدخل التمويل على مدى مدة عقد التأجير، على أساس نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت لصافي استثمار المؤجر في عقد التأجير.

٧٦- يهدف المؤجر إلى توزيع إيرادات التمويل على مدى مدة عقد التأجير على أساس منتظم ومنطقي. ويجب على المؤجر تطبيق دفعات الإيجار المتعلقة بالفترة مقابل إجمالي الاستثمار في عقد التأجير لتخفيض كل من أصل المبلغ وايراد التمويل غير المحقق.

٧٧- يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الاستبعاد من الدفاتر والاضمحلال في القيمة الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) على صافي الاستثمار في عقد التأجير. ويجب على المؤجر مراجعة القيم المتبقية غير المضمونة المقدرة المستخدمة في احتساب إجمالي الاستثمار في عقد التأجير بصورة منتظمة. وإذا كان هناك تخفيض في القيمة المتبقية غير المضمونة المقدرة فيجب على المؤجر تعديل توزيع الدخل على مدى مدة عقد التأجير والاعتراف الفوري لأي تخفيض يخص المبالغ المستحقة.

٧٨- يجب على المؤجر الذي يقوم بتصنيف الأصل المؤجر بموجب عقد تأجير تمويلي كأصل محتفظ به لغرض البيع – (أو إدراجه في مجموعة استبعاد مصنفة كمحتفظ بها لغرض البيع) تطبيقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" – أن يقوم بالمحاسبة عن هذا الأصل وفقاً للمعيار رقم (٣٢).

تعديلات عقد التأجير

٧٩- يجب على المؤجر المحاسبة عن تعديلات عقد تأجير تمويلي على أنه عقد تأجير منفصل إذا:

(أ) كان التعديل يزيد نطاق عقد التأجير بإضافة الحق في استخدام أصل واحد أو أكثر من الأصول محل العقد.

و(ب) كان مقابل عقد التأجير يزيد بمبلغ يتناسب مع السعر المستقل للزيادة في النطاق وأي تعديلات مناسبة على السعر المستقل لتعكس ظروف العقد المحدد.

٨٠- بالنسبة لتعديل عقد التأجير التمويلي الذي لم تتم المحاسبة عنه على أنه عقد تأجير منفصل، فإنه يجب على المؤجر المحاسبة عن التعديل كما يلي:

(أ) إذا كان عقد التأجير سيتم تصنيفه على أنه عقد تأجير تشغيلي فيما لو كانت التعديلات مطبقة في تاريخ النشأة، فيجب على المؤجر:

(١) المحاسبة عن تعديلات عقد التأجير على أنها عقد تأجير جديد اعتبارًا من تاريخ سريان التعديل.

و(٢) قياس المبلغ الدفتري للأصل محل العقد باعتباره صافي الاستثمار في عقد التأجير مباشرة قبل تاريخ سريان تعديل عقد التأجير.

(ب) وفيما عدا ذلك، يجب على المؤجر تطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

عقود التأجير التشغيلي

الاعتراف والقياس

٨١- يجب على المؤجر الاعتراف بدفعات عقود التأجير من عقود التأجير التشغيلي على أنها دخل إما بطريقة القسط الثابت أو أي أساس منتظم آخر. ويجب على المؤجر تطبيق أساس منتظم آخر إذا كان ذلك الأساس أكثر تعبير عن النمط الذي تتناقص فيه الاستفادة من استخدام الأصل محل العقد.

٨٢- يجب على المؤجر الاعتراف بالإهلاك والتكاليف المتكبدة لاكتساب دخل التأجير على أنها مصروف.

٨٣- يجب على المؤجر إضافة التكاليف المباشرة الأولية المتكبدة في الحصول على عقد تأجير تشغيلي إلى المبلغ الدفتري للأصل محل العقد والاعتراف بتلك التكاليف على أنها مصروف على مدة عقد التأجير بنفس الأساس المستخدم في دخل عقد التأجير.

٨٤- سياسة اهلاك الأصول محل العقد القابلة للإهلاك المؤجرة بعقد تأجير تشغيلي يجب أن تكون متسقة مع سياسة الاهلاك العادية للمؤجر للأصول المماثلة. ويجب على المؤجر احتساب الاهلاك وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣).

٨٥- يجب على المؤجر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) لتحديد ما إذا كان الأصل محل العقد المؤجر إيجارًا تشغيليا قد اضمحلت قيمته والمحاسبة عن أي خسائر اضمحلال يتم تحديدها.

٨٦- لا يقوم المؤجر الصانع أو التاجر بالاعتراف بأي ربح للبيع عند إبرام عقد تأجير تشغيلي لأنه لا يعبر عن عملية بيع.

تعديلات عقد التأجير

٨٧- يجب على المؤجر المحاسبة عن تعديل عقد تأجير تشغيلي على أنه عقد تأجير جديد اعتبارًا من تاريخ سريان التعديل مع الأخذ في الاعتبار أي دفعات عقد تأجير مستلمة مقدما أو مستحقة تتعلق بعقد التأجير الأصلي تدرج على أنها جزء من دفعات الإيجار لعقد التأجير الجديد.

العرض

٨٨- يجب على المؤجر عرض الأصول محل العقد بموجب عقد التأجير التشغيلي في قائمة مركزه المالي وفقًا لطبيعة الأصل محل العقد.

الإفصاح

٨٩- **الهدف من الإفصاحات هو قيام المؤجرين بالإفصاح عن المعلومات في الإيضاحات والتي ستوفر مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة التدفقات النقدية أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود التأجير على المركز المالي والآداء المالي والتدفقات النقدية للمؤجر. تحدد الفقرات "٩٠" إلى "٩٧" متطلبات كيفية تحقيق هذا الهدف.**

٩٠- **يجب على المؤجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير:**

(أ) بالنسبة لعقود التأجير التمويلي:

(١) ربح أو خسارة البيع.

(٢) ايراد التمويل على صافي الاستثمار في عقد التأجير.

(٣) الدخل المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس صافي الاستثمار في عقد التأجير.

(ب) بالنسبة لعقود التأجير التشغيلي: دخل التأجير، مع الإفصاح بشكل منفصل عن الدخل المتعلق بدفعات الإيجار المتغيرة التي لا تعتمد على مؤشر أو معدل.

٩١- يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات المحددة في الفقرة "٩٠" في شكل جدول ما لم يكن هنك تنسيق آخر أكثر مناسبة.

٩٢- يجب على المؤجر الإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية الإضافية اللازمة حول أنشطته التأجيرية للوفاء بهدف الإفصاح الوارد في الفقرة "٨٩". وتتضمن هذه المعلومات الإضافية، على سبيل المثال وليس الحصر، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم:

(أ) طبيعة أنشطة عقود التأجير الخاصة بالمؤجر.

و(ب) كيفية إدارة المؤجر للمخاطر المرتبطة بأي حقوق يحتفظ بها في الأصول محل العقد. وعلى وجه الخصوص، يجب على المؤجر الإفصاح عن استراتيجية إدارة المخاطر للحقوق التي يحتفظ بها في الأصول محل العقد بما في ذلك أي وسيلة يقلل من خلالها المؤجر هذه المخاطر. يمكن أن تشمل هذه الوسائل على سبيل المثال، اتفاقيات إعادة الشراء أو ضمانات القيمة المتبقية أو دفعات الإيجار المتغيرة لاستخدام يتجاوز حدودًا معينة.

عقود التأجير التمويلي

٩٣- يجب على المؤجر تقديم تفسيرات نوعية وكمية للتغيرات المهمة في المبلغ الدفتري لصافي الاستثمار في عقود التأجير التمويلي.

٩٤- يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل استحقاق دفعات الإيجار المستحقة التحصيل، بحيث يبين دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنويًا وبحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى وإجمالي المبالغ للسنوات المتبقية. ويجب على المؤجر مطابقة دفعات الإيجار غير المخصومة مع صافي الاستثمار في عقد التأجير. ويجب أن تحدد المطابقة ايراد التمويل غير المحقق المتعلق بدفعات الإيجار مستحقة التحصيل وأي قيمة متبقية غير مضمونة مخصومة.

عقود التأجير التشغيلية

٩٥- بالنسبة لبنود الأصول الثابتة المؤجرة بموجب عقد تأجير تشغيلي، يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠). ويجب على المؤجر عند تطبيق متطلبات الإفصاح في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) فصل كل فئة من فئات الأصول الثابتة إلى أصول مؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلي وأصول ليست مؤجرة بموجب عقود إيجار تشغيلي. وبناءً عليه، يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات المطلوبة وفقًا معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) للأصول بموجب عقد تأجير تشغيلي (حسب فئة الأصل محل العقد) بشكل منفصل عن الأصول المملوكة المحتفظ بها والتي يستخدمها المؤجر.

٩٦- يجب على المؤجر تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٤)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٥) للأصول المؤجرة بموجب عقود التأجير التشغيلي.

٩٧- يجب على المؤجر الإفصاح عن تحليل استحقاق دفعات الإيجار بحيث يبين دفعات الإيجار غير المخصومة التي سيتم استلامها سنويًا وبحد أدنى لكل سنة من السنوات الخمس الأولى وإجمالي المبالغ للسنوات المتبقية.

معاملات البيع وإعادة الاستئجار

٩٨- إذا قامت المنشأة (البائع المستأجر) بتحويل أصل لمنشأة أخرى (المشتري المؤجر) وأعادت استئجار هذا الأصل مرة أخرى من المشتري المؤجر، فيجب على كل من البائع المستأجر والمشتري المؤجر المحاسبة عن عقد التحويل وعقد التأجير بتطبيق الفقرات "٩٩" إلى "١٠٣".

تقييم ما إذا كانت عملية تحويل الأصول هي عملية بيع

٩٩- يجب على المنشأة تطبيق المتطلبات اللازمة لتحديد متى يتم استيفاء التزام الأداء في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) لتحديد ما إذا كان تحويل الأصل يتم المحاسبة عنه على أنه عملية بيع لهذا الأصل.

تحويل الأصل يمثل عملية بيع

١٠٠- إذا استوفت عملية تحويل الأصل بواسطة البائع المستأجر المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) للمحاسبة عنها على أنها عملية بيع للأصل:

(أ) يجب على البائع المستأجر قياس أصل "حق الانتفاع "الناتج من إعادة الاستئجار بالجزء من القيمة الدفترية السابقة للأصل المتعلق بحق الانتفاع الذي تم الإبقاء عليه بواسطة البائع المستأجر. وبناءً عليه، يجب على البائع المستأجر أن يعترف فقط بمبلغ أي ربح أو خسارة متعلقة بالحقوق المحولة للمؤجر المشتري.

(ب) يجب على المشتري المؤجر المحاسبة عن شراء الأصل بتطبيق المعايير المنطبقة عليه، والمحاسبة عن عقد التأجير بتطبيق متطلبات محاسبة المؤجر في هذا المعيار.

١٠١- إذا كانت القيمة العادلة لمقابل بيع الأصل لا تساوي القيمة العادلة للأصل، أو إذا كانت دفعات الإيجار ليست وفقًا لأسعار السوق، فيجب على المنشأة إجراء التعديلات الآتية لقياس متحصلات البيع بالقيمة العادلة:

(أ) يجب المحاسبة عن أي نقص عن شروط السوق بمثابة دفعة مقدمة من دفعات الإيجار.

و(ب) يجب المحاسبة عن أي زيادة عن شروط السوق بمثابة تمويل إضافي مقدم بواسطة المشتري المؤجر للبائع المستأجر.

١٠٢- يجب على المنشأة قياس أي تعديل يحتمل طلبه طبقًا للفقرة "١٠١" على أساس ما يمكن تحديده بسهولة لما يلي:

(أ) الفرق بين القيمة العادلة لمقابل البيع والقيمة العادلة للأصل

و(ب) الفرق بين القيمة الحالية للدفعات التعاقدية لعقد التأجير والقيمة الحالية لدفعات الإيجار بأسعار السوق.

تحويل الأصل ليس عملية بيع

١٠٣- إذا لم يستوفي تحويل الأصل من قبل البائع المستأجر متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) للمحاسبة عنه باعتباره عملية بيع للأصل:

(أ) يجب على البائع المستأجر الاستمرار في الاعتراف بالأصل المحول، ويجب عليه الاعتراف بالتزام مالي يساوي متحصلات التحويل. ويجب عليه المحاسبة عن الالتزام المالي بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

(ب) لا يجوز للمشتري المؤجر الاعتراف بالأصل المحول، ويجب عليه الاعتراف بأصل مالي يساوي متحصلات التحويل. ويجب عليه المحاسبة عن الأصل المالي بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧).

ملحق (أ)

تعريف المصطلحات

يعد هذا الملحق جزءًا لا يتجزأ من المعيار.

تاريخ بداية عقد التأجير هو التاريخ الذي يجعل فيه **المؤجر الأصل محل العقد** متاحًا للاستخدام بواسطة **المستأجر**.

العمر الاقتصادي هو إما الفترة التي يتوقع أن يكون فيها الأصل صالحًا للاستخدام بشكل اقتصادي بواسطة واحد أو أكثر من المستخدمين، أو عدد وحدات الإنتاج أو وحدات مماثلة يتوقع الحصول عليها من الأصل بواسطة مستخدم واحد أو أكثر.

تاريخ سريان التعديل هو التاريخ الذي وافق فيه كلا الطرفين على **تعديل عقد التأجير**.

القيمة العادلة لغرض تطبيق متطلبات المحاسبة **للمؤجر** في هذا المعيار، هي القيمة التي يتم بموجبها مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف لديها المعرفة والرغبة في التعامل وعلى أسس متكافئة.

عقد التأجير التمويلي هو **عقد التأجير** الذي يُحوّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية **الأصل محل العقد**.

دفعات ثابتة هي دفعات تمت بواسطة **مستأجر لمؤجر** مقابل الحق في استخدام **الأصل محل العقد** خلال **مدة عقد التأجير** بخلاف **دفعات الإيجار المتغيرة**.

إجمالي الاستثمار في عقد التأجير هو إجمالي:

(أ) **دفعات الإيجار** المستحقة التحصيل **للمؤجر** بموجب **عقد تأجير تمويلي**.

و(ب) أي **قيمة متبقية غير مضمونة** تستحق للمؤجر.

تاريخ نشأة عقد التأجير (تاريخ النشأة) هو تاريخ اتفاقية **عقد تأجير** أو تاريخ تعهد الأطراف على الشروط والأحكام الأساسية لعقد التأجير أيهما أسبق.

التكاليف المباشرة الأولية هي التكاليف الإضافية للحصول على **عقد تأجير** والتي لن يتم تكبدها لو لم يتم الحصول على عقد التأجير، باستثناء تلك التكاليف المتكبدة بواسطة **المؤجر** الصانع أو التاجر فيما يتعلق **بعقد التأجير التمويلي**.

معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير: هو معدل الفائدة الذي يتسبب في أن تتساوى القيمة الحالية لـ (أ) **دفعات الإيجار** و(ب) **القيمة المتبقية غير المضمونة** مع إجمالي (١) **القيمة العادلة للأصل محل العقد** و(٢) أي **تكاليف مباشرة أولية** للمؤجر.

عقد التأجير: هو عقد، أو جزء من عقد يحول الحق في استخدام أصل (**الأصل محل العقد**) لفترة من الزمن بمقابل.

حوافز عقد التأجير: هي دفعات تمت بواسطة **مؤجر لمستأجر** مرتبطة **بعقد تأجير** أو تعويض أو تحمل بواسطة المؤجر لتكاليف المستأجر.

تعديل عقد التأجير: هو التغير في، نطاق **عقد التأجير** أو مقابل **عقد التأجير**، لم يكن جزءًا من الشروط والأحكام الأساسية لعقد التأجير (على سبيل المثال: إضافة أو إنهاء حق الانتفاع بواحد أو أكثر **للأصول محل العقد** أو تمديد أو تقصير الفترة التعاقدية **لعقد التأجير**).

دفعات الإيجار: هي دفعات تمت بواسطة **مستأجر لمؤجر** مرتبطة بحق استخدام **الأصل محل العقد** خلال **مدة عقد التأجير** تتكون مما يلي:

(أ) **دفعات ثابتة** (تشمل دفعات ثابتة في جوهرها) ناقصًا أي **حوافز عقد تأجيري**.

(ب) **دفعات الإيجار المتغيرة** التي تعتمد على مؤشر أو معدل.

(ج) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكدًا بشكل معقول من ممارسة هذا الخيار.

(د) دفعات غرامات لإنهاء عقد التأجير إذا كانت مدة عقد التأجير تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد التأجير.

بالنسبة للمستأجر تتضمن دفعات الإيجار كذلك المبالغ المتوقع أن تكون مستحقة الدفع بواسطة المستأجر بموجب **ضمانات القيمة المتبقية**. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية في العقد إلا إذا اختار المستأجر الجمع بين المكونات غير الإيجارية مع المكونات الإيجارية والمحاسبة عنهما كمكون واحد لعقد التأجير.

بالنسبة للمؤجر تتضمن دفعات الإيجار كذلك أي ضمانات قيمة متبقية مقدمة للمؤجر بواسطة المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث لا علاقة له بالمؤجر له القدرة المالية للوفاء بالتزاماته بموجب الضمان. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية.

مدة عقد التأجير هي الفترة غير القابلة للإلغاء والتي **للمستأجر** الحق خلالها في استخدام **الأصل محل العقد** جنبًا إلى جنب مع كل مما يلي:

(أ) الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد التأجير إذا كان المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار.

(ب) الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد التأجير إذا كان المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من أنه لن يمارس هذا الخيار.

المستأجر هو المنشأة التي تحصل على الحق في استخدام **الأصل محل العقد** لفترة من الزمن بمقابل.

معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر هو معدل الفائدة الذي يجب أن يدفعه **المستأجر** لكي يقترض التمويل اللازم على مدى مدة مماثلة وبنفس الضمانات للحصول على أصل بنفس قيمة **أصل "حق الانتفاع"** في بيئة اقتصادية مماثلة.

المؤجر هو المنشأة التي تمنح الحق في استخدام **الأصل محل العقد** لفترة من الزمن بمقابل.

صافي الاستثمار في عقد التأجير هو **إجمالي الاستثمار في عقد التأجير** مخصومًا **بمعدل الفائدة الضمني في عقد التأجير**.

عقد التأجير التشغيلي هو **عقد تأجير** لا يُحوّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية **الأصل محل العقد**.

دفعات الإيجار الاختيارية هي دفعات تتم بواسطة **مستأجر لمؤجر** لحق استخدام **الأصل محل العقد** خلال فترة مشمولة بخيار تمديد أو إنهاء **عقد التأجير** لم يتم إدراجها في **مدة عقد التأجير**.

فترة الاستخدام هي إجمالي فترة استخدام الأصل لتنفيذ عقد مع عميل (يشمل أي فترات غير متتالية من الزمن).

ضمان القيمة المتبقية هو الضمان الذي يقدم **للمؤجر** بواسطة طرف ليس له علاقة بالمؤجر بأن قيمة (أو جزء من قيمة) **الأصل محل العقد** في نهاية **عقد التأجير** ستكون مبلغاً محدداً على الأقل.

أصل "حق الانتفاع" هو الأصل الذي يمثل حق **المستأجر** لاستخدام **الأصل محل العقد لمدة عقد التأجير**.

عقد التأجير قصير الأجل هو عقد تأجير له مدة إيجار تبلغ ١٢ شهر أو أقل في تاريخ بداية عقد التأجير. عقد التأجير الذي يتضمن خيار شراء لا يعد عقد تأجير قصير الأجل.

عقد التأجير من الباطن هو معاملة إعادة تأجير الأصل محل العقد بواسطة المستأجر ("مؤجر وسيط") لطرف ثالث ويظل عقد التأجير (عقد التأجير الرئيسي) بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول.

الأصل محل العقد هو الأصل موضوع عقد التأجير الذي تم منح حق الانتفاع به بواسطة مؤجر لمستأجر.

دخل التمويل غير المحقق هو الفرق بين:

(أ) **إجمالي الاستثمار في عقد التأجير**، وبين

(ب) **صافي الاستثمار في عقد التأجير**

القيمة المتبقية غير المضمونة هي الجزء من القيمة المتبقية **للأصل محل العقد** والتي يكون تحقيقها بواسطة **المؤجر** غير مضمون أو يكون مضمون فقط بواسطة طرف ذي علاقة بالمؤجر.

دفعات الإيجار المتغيرة هي الجزء من الدفعات التي تمت بواسطة **مستأجر لمؤجر** لحق استخدام **الأصل محل العقد** خلال **مدة الإيجار** التي قد تختلف بسبب التغيرات في الوقائع والظروف التي تحدث بعد تاريخ بداية عقد التأجير بخلاف مرور الوقت.

المصطلحات المعرفة في المعايير الأخرى والمستخدمة في هذا المعيار بنفس المعنى

العقد هو اتفاق بين طرفين أو أكثر تنشأ منه حقوق والتزامات واجبة النفاذ.

العمر الإنتاجي هو الفترة التي يتوقع أن يكون فيها الأصل متاحًا للاستخدام من قبل منشأة، أو عدد من وحدات الإنتاج، أو الوحدات المماثلة المتوقع الحصول عليها من أصل بواسطة منشأة.

ملحق (ب)

إرشادات التطبيق

يعد هذا الملحق جزءًا لا يتجزأ من المعيار. ويشرح تطبيق الفقرات من "١" إلى "١٠٣" ومكملاً له.

تطبيق المعيار على محفظة عقود

ب١- يحدد هذا المعيار المحاسبة عن عقد التأجير الفردي. إلا أنه، وكوسيلة عملية، قد تقوم المنشأة بتطبيق هذا المعيار على محفظة من عقود التأجير لها خصائص متشابهة إذا كانت المنشأة تتوقع بصورة معقولة أن الأثر على القوائم المالية من جراء تطبيق هذا المعيار على محفظة عقود إيجار لا يختلف جوهريًا عن تطبيق هذا المعيار على عقود إيجار فردية داخل هذه المحفظة. وإذا قامت المنشأة بالمحاسبة عن محفظة عقود، فيجب عليها استخدام التقديرات والافتراضات التي تتناسب مع حجم وتكوين المحفظة.

تجميع العقود

ب٢- في تطبيق هذا المعيار يمكن للمنشأة تجميع عقدين أو أكثر تم إبرامها في نفس الوقت أو في وقت قريب مع نفس الطرف المقابل (أو أطراف ذات علاقة بالطرف المقابل) والمحاسبة عن العقود على أنها عقد واحد في حال استيفاء ضابط واحد أو أكثر من الضوابط الآتية:

(أ) أن العقود تم التفاوض عليها كحزمة واحدة بهدف تجاري عام لا يمكن فهمه دون الأخذ في الاعتبار العقود مجتمعة.

أو (ب) يعتمد المقابل الذي يتم دفعه في عقد واحد على سعر أو أداء العقد الآخر.

أو (ج) حقوق استخدام الأصول محل العقد المنقولة في العقود (أو بعض حقوق استخدام الأصول محل العقد المنقولة في كل عقد من العقود) تشكل مكوِّن عقد تأجير واحد كما هو مبين في الفقرة "ب ٣٢".

الإعفاء من الاعتراف: عقود التأجير التي يكون فيها قيمة الأصل محل العقد صغيرة (الفقرات "٥" إلى "٨")

ب٣- باستثناء ما هو محدد في الفقرة "ب ٧" يسمح هذا المعيار للمستأجر تطبيق الفقرة "٦" للمحاسبة عن عقود التأجير التي يكون فيها قيمة الأصل محل العقد صغيرة. يجب على المستأجر تقييم قيمة الأصل محل العقد بناءً على قيمته عندما يكون جديدًا، بغض النظر عن عمر الأصل الذي يتم استئجاره.

ب٤– يتم إجراء تقييم ما إذا كان قيمة الأصل محل العقد صغيرة على أساس مطلق. عقود إيجار الأصول ذات القيمة الصغيرة مؤهلة للمعالجة المحاسبية في الفقرة "٦" بغض النظر عن أهمية عقود التأجير تلك للمستأجر. لا يتأثر التقييم بحجم وطبيعة أو ظروف المستأجر. وعليه، يتوقع أن يتوصل مختلف المستأجرين لنفس الاستنتاجات فيما إذا كان أصل معين محل العقد ذا قيمة صغيرة.

ب٥– يمكن أن يكون قيمة الأصل محل العقد صغيرة فقط في حال:

(أ) إمكانية استفادة المستأجر من استخدام الأصل محل العقد وحده أو مع غيره من المصادر المتاحة للمستأجر بسهولة.

و(ب) عدم اعتماد الأصل محل العقد بدرجة كبيرة أو ارتباطه بدرجة كبيرة بأصول أخرى.

ب٦– لا يتأهل عقد تأجير الأصل محل العقد لصفة عقد تأجير أصل ذي قيمة صغيرة إذا كانت طبيعة ذلك الأصل أنه ليس أصل ذا قيمة صغيرة، عادة عندما يكون جديدًا. فعلى سبيل المثال، عقود إيجار السيارات لا تنطبق عليها صفة أصول ذات قيمة صغيرة نظرًا لأن السيارة الجديدة عادة لا تكون ذات قيمة صغيرة.

ب٧– إذا قام المستأجر بتأجير الأصل من الباطن أو يتوقع أن يقوم بتأجيره من الباطن، فإن الإيجار الرئيسي لا تنطبق عليه صفة عقد تأجير لأصل ذي قيمة صغيرة.

ب٨– قد تشمل أمثلة الأصول ذات القيمة الصغيرة محل العقد أجهزة الحاسب الآلي اللوحية والشخصية والأصناف الصغيرة من الأثاث المكتبي والهواتف.

تحديد عقد التأجير (الفقرات "٩" إلى "١١")

ب٩– لتقييم ما إذا كان عقد التأجير ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد لفترة من الوقت (انظر الفقرات "ب ١٣" إلى "ب ٢٠")، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان العميل يتمتع طوال فترة الاستخدام بكل من:

(أ) حق الحصول على ما يقارب كافة المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل المحدد بدرجة كبيرة (كما هو مبين في الفقرات "ب ٢١" إلى "ب ٢٣").

و(ب) حق توجيه السيطرة على استخدام الأصل المحدد (كما هو مبين في الفقرات "ب ٢٤" إلى "ب ٣٠").

ب١٠– إذا كان العميل يمتلك حق السيطرة على استخدام الأصل المحدد فقط لجزء من مدة عقد التأجير فإن العقد يتضمن عقد تأجير لهذا الجزء من المدة.

ب١١- قد يتم الدخول في عقد لاستلام سلع أو خدمات من خلال ترتيب مشترك أو نيابة عن ترتيب مشترك كما هو معرف في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) "الترتيبات المشتركة". في هذه الحالة، فإن الترتيب المشترك يمثل العميل في العقد. وبناءً عليه، فإنه في تقييم ما إذا كان مثل هذا العقد يتضمن عقد تأجير، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان للترتيب المشترك حق السيطرة على استخدام الأصل المحدد طوال فترة الاستخدام.

ب١٢- يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان العقد يتضمن عقد تأجير لكل مكون عقد تأجير منفصل محتمل. راجع الفقرة "ب ٣٢" للإرشادات بشأن مكونات عقد التأجير المنفصلة.

الأصل المحدد

ب١٣- يجري عادة تحديد الأصل بالنص عليه صراحة في العقد. ومع ذلك، يمكن ايضًا تحديد الأصل ضمنيًا وقتما يكون الأصل متاحًا للاستخدام بواسطة العميل.

حقوق الاستبدال الأساسية

ب١٤- ليس للعميل الحق في استخدام أصل محدد إذا كان للمورد الحق الأساسي في استبدال الأصل خلال فترة الاستخدام حتى ولو كان الأصل محددًا. ويصبح حق المورد في استبدال الأصل أساسيًا في حال توفر كلا الشرطين التاليين:

(أ) للمورد القدرة العملية لاستبدال أصول بديلة خلال فترة الاستخدام (على سبيل المثال، لا يمكن للعميل منع المورد من استبدال الأصل، وكانت الأصول البديلة متاحة للمورد بسهولة أو يمكنه الحصول عليها خلال فترة زمنية معقولة).

و(ب) أن المورد يستفيد اقتصاديًا من ممارسة حقه في استبدال الأصل (أي من المتوقع أن تتجاوز المنافع الاقتصادية المرتبطة باستبدال الأصل التكاليف المرتبطة باستبدال الأصل).

ب١٥- إذا كان للمورد حق أو التزام لاستبدال الأصل فقط في تاريخ معين أو عند وقوع حدث معين أو بعده، فإن حق المورد في الاستبدال لن يكون أساسيًا نظرًا لأن المورد ليس له القدرة العملية لاستبدال أصول بديلة خلال فترة الاستخدام.

ب١٦- يستند تقييم المنشأة فيما إذا كان حق المورد في الاستبدال أساسيًا على الوقائع والظروف عند نشأة العقد ويجب استبعاد أي اعتبارات للأحداث المستقبلية التي لم يكن حدوثها مرجحًا عند نشأة العقد. تشمل أمثلة الأحداث المستقبلية التي كان من غير المرجح حدوثها عند نشأة العقد وبالتالي يجب استبعادها من التقييم:

(أ) اتفاق بواسطة عميل مستقبلي لدفع سعر أعلى من معدل السوق لاستخدام الأصل.

(ب) إدخال تقنية جديدة لم يتم تطويرها بشكل كبير عند نشأة العقد.

(ج) اختلاف كبير بين استخدام العميل للأصل أو أداء الأصل والاستخدام أو الآداء المرجح للأصل عند نشأة العقد.

(د) اختلاف كبير بين السعر السوقي للأصل خلال فترة الاستخدام والسعر السوقي المرجح عند نشأة العقد.

ب١٧- إذا كان الأصل في موقع العميل أو أي موقع آخر، فإن التكلفة المرتبطة باستبدال الأصل عادةً ما تكون أعلى من تكلفته في موقع المورد، وبالتالي من المرجح أن تتجاوز المنافع المرتبطة باستبداله.

ب١٨- إن حق المورد أو التزامه لاستبدال الأصل لإجراء صيانة وإصلاح، أو كان الأصل لا يعمل بصورة جيدة أو في حال توفر تحديثات تقنية، لا يمنع العميل من الحصول على حق الانتفاع بأصل محدد.

ب١٩- إذ كان العميل لا يمكنه أن يحدد بسهولة ما إذا كان المورد له حق أساسي في الاستبدال، فيجب أن يفترض العميل أن أي حق في الاستبدال ليس أساسيًا.

أجزاء الأصول

ب٢٠- يعد الجزء من الطاقة الإنتاجية للأصل أصلاً محددًا إذا كان من الممكن تمييزه بطبيعته الملموسة (على سبيل المثال، طابق في مبنى). ولا يعد أصلاً محددًا الطاقة الإنتاجية أو الجزء الآخر من الأصل الذي لا يمكن تمييزه بطبيعة ملموسة (على سبيل المثال، الجزء من الطاقة الإنتاجية من كابل الألياف البصرية) ما لم يمثل ما يقارب معظم الطاقة الإنتاجية للأصل ومن ثم يمنح العميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل.

حق الحصول على منافع اقتصادية من الاستخدام

ب٢١- للسيطرة على استخدام أصل محدد، يجب أن يكون للعميل الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام (على سبيل المثال من خلال الحصول على حق الانتفاع الحصري للأصل طوال هذه الفترة). يمكن للعميل الحصول على المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة بعدة طرق مثل استخدام الأصل أو الاحتفاظ به أو تأجيره من الباطن. وتشمل المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل منتجاته الرئيسية والثانوية (بما في ذلك التدفقات النقدية الممكنة الناتجة من هذه البنود) والمنافع الاقتصادية الأخرى من استخدام الأصل التي يمكن تحققها من معاملة تجارية مع طرف ثالث.

ب٢٢- عند تقييم الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل، فإنه يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار المنافع الاقتصادية الناتجة من استخدام الأصل ضمن النطاق المحدد لحق العميل في استخدام الأصل (انظر الفقرة "ب٣٠"). فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا حصر العقد استخدام سيارة في منطقة جغرافية معينة واحدة فقط خلال فترة الاستخدام، فيجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار فقط المنافع الاقتصادية من استخدام السيارة في تلك المنطقة وليس خارجها.

(ب) إذا حدد العقد للعميل إمكانية قيادة السيارة لعدد معين من الأميال فقط خلال فترة الاستخدام، فيجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار فقط المنافع الاقتصادية من استخدام السيارة بعدد الأميال المسموح بها وليس بأكثر منها.

ب٢٣- إذا اشترط العقد أن يدفع العميل للمورد أو لطرف آخر جزءًا من التدفقات النقدية الناتجة من استخدام الأصل على أنها المقابل، فإن تلك التدفقات النقدية التي تم دفعها على أنها المقابل يجب اعتبارها جزءًا من المنافع الاقتصادية التي يحصل عليها العميل من استخدام الأصل. على سبيل المثال، إذا تعين على العميل أن يدفع للمورد نسبة من المبيعات من استخدام مساحة معرض تجزئة على أنها المقابل لهذا الاستخدام فإن هذا الشرط لا يمنع العميل من الحق في الحصول على ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية من استخدام مساحة معرض التجزئة. وذلك بسبب أن التدفقات النقدية الناتجة من تلك المبيعات تعد منافع اقتصادية يحصل عليها العميل من استخدام مساحة معرض التجزئة، والتي يتم بعد ذلك دفع جزء منها للمورد على أنها مقابل لحق استخدام هذه المساحة.

الحق في توجيه الاستخدام

ب٢٤- للعميل الحق في توجيه استخدام أصل محدد طوال فترة الاستخدام في أي من الحالتين التاليتين فقط:

(أ) للعميل الحق في توجيه الكيفية والغرض من استخدم الأصل طوال فترة الاستخدام (كما هو مبين في الفقرات "ب ٢٥" إلى "ب ٣٠").

(ب) القرارات المتعلقة بكيفية وغرض استخدم الأصل محددة مسبقًا:

١- وللعميل الحق في تشغيل الأصل (أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل بالطريقة التي يحددها) طوال فترة الاستخدام من دون أن يكون للمورد حق تغيير تعليمات التشغيل.

أو٢- أن العميل صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل) بطريقة محددة مسبقًا للكيفية والغرض الذي سيستخدم فيه الأصل طوال فترة الاستخدام.

كيفية وغرض استخدام الأصل

ب٢٥- للعميل الحق في توجيه كيفية وغرض استخدام الأصل إذا كان يمكنه تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام في حدود نطاق حقه في الاستخدام المحدد في العقد وعند إجراء هذا التقييم فإن المنشأة تأخذ في الاعتبار حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة بتغيير كيفية وغرض استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام وتكون حقوق اتخاذ القرار ذات صلة عندما تؤثر على المنافع الاقتصادية الناتجة من الاستخدام. ومن المرجح أن تختلف حقوق اتخاذ القرار الأكثر صلة باختلاف العقود استنادًا إلى طبيعة الأصل وشروط وأحكام العقد.

ب٢٦- تشمل أمثلة حقوق اتخاذ القرار التي تمنح الحق في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل في النطاق المحدد لحق العميل في الاستخدام اعتمادًا على الظروف:

(أ) حقوق تغيير نوع المخرجات المنتجة بواسطة الأصل (على سبيل المثال، اتخاذ قرار لاستخدام حاوية شحن لنقل بضائع أو للتخزين أو اتخاذ قرار بشأن تشكيلة المنتجات المباعة من مساحة معرض التجزئة).

(ب) حقوق تغيير توقيت إنتاج المخرجات (على سبيل المثال، اتخاذ قرار متى سيتم استخدام بند من الماكينات أو محطة الطاقة).

(ج) حقوق تغيير مكان إنتاج المخرجات (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بشأن وجهة شاحنة أو سفينة أو اتخاذ قرار بشأن مكان استخدام بند من المعدات).

(د) حقوق تغيير ما إذا كان سيتم إنتاج المخرجات، وكمية المخرجات (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان سيتم إنتاج الطاقة من محطة طاقة وما هي كمية الطاقة التي يتم إنتاجها من محطة الطاقة تلك).

ب٢٧- تشمل أمثلة حقوق اتخاذ القرار التي لا تمنح الحق في تغيير كيفية وغرض استخدام الأصل، الحقوق التي تقتصر على تشغيل أو صيانة الأصل. ويمكن الاحتفاظ بمثل هذه الحقوق بواسطة العميل أو المورد.

وعلى الرغم من أن حقوقًا مثل حقوق تشغيل وصيانة الأصل تعد ضرورية في كثير من الأحيان لكفاءة استخدام الأصل فهي ليست حقوقًا لتوجيه كيفية وغرض استخدام الأصل، وغالبًا ما تعتمد على قرارات حول كيفية وغرض استخدام الأصل. وعلى الرغم

من ذلك، فإن حقوق تشغيل الأصل قد تمنح العميل حق توجيه استخدام الأصل إذا كانت القرارات ذات الصلة بكيفية وغرض استخدام الأصل تم تحديدها مسبقًا (انظر الفقرة "ب ٢٤(ب)(١)").

القرارات المحددة خلال وقبل فترة الاستخدام

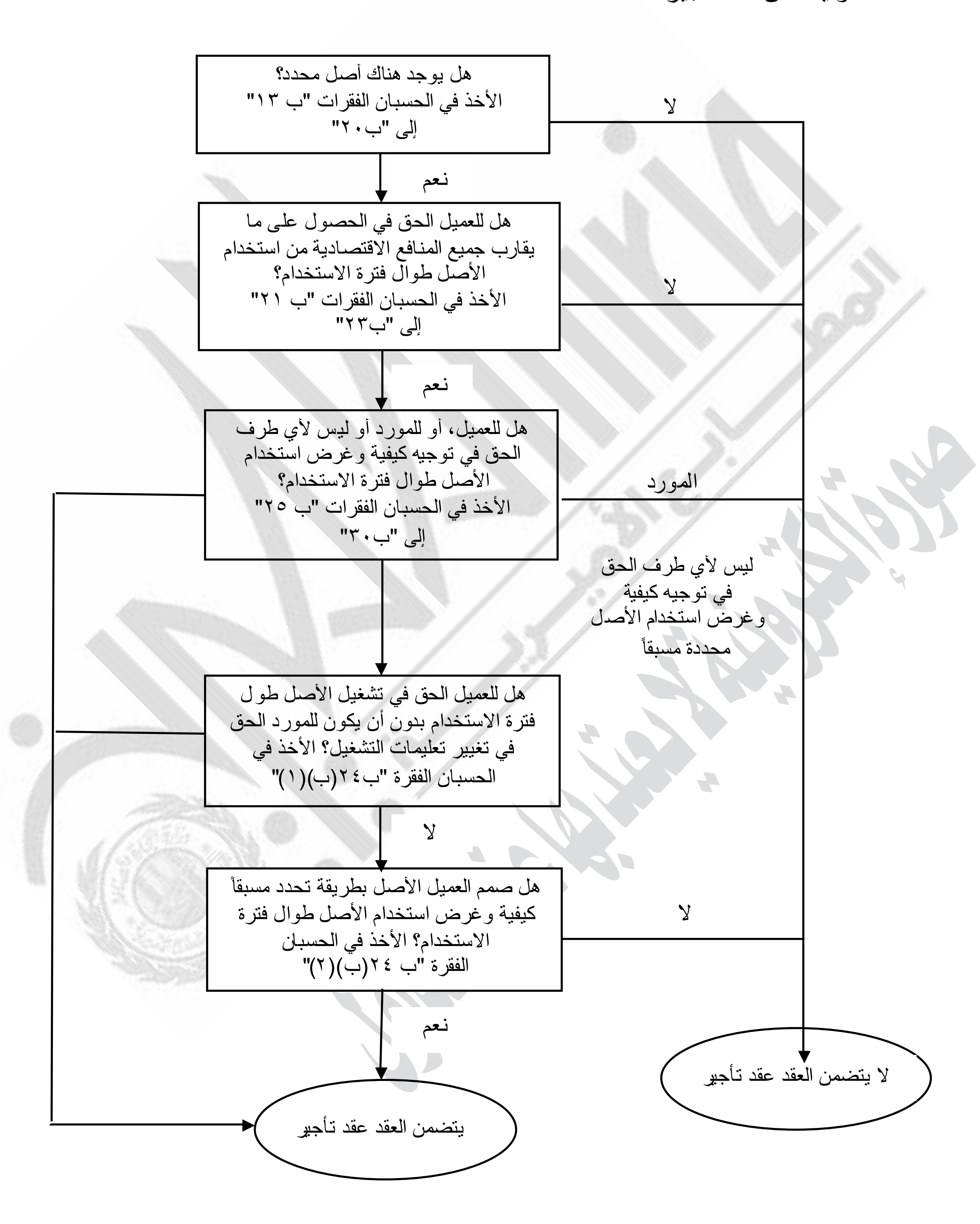
ب٢٨- يمكن أن تتحدد القرارات ذات الصلة بكيفية وغرض استخدام الأصل مسبقًا بعدة طرق. فعلى سبيل المثال، يمكن تحديد القرارات ذات الصلة مسبقًا عن طريق تصميم الأصل أو عن طريق القيود التعاقدية على استخدام الأصل.

ب٢٩- في تقييم ما إذا كان للعميل الحق في توجيه استخدام الأصل، يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار فقط الحقوق في اتخاذ القرارات بشأن استخدام الأصل خلال فترة الاستخدام، ما لم يكن العميل هو الذي صمم الأصل (أو جوانب محددة من الأصل) وفقًا لما هو مبين في الفقرة "ب ٢٤(ب)(٢)". ونتيجة لذلك، فإن المنشأة لا يجوز أن تأخذ في الاعتبار القرارات المحددة مسبقًا قبل فترة الاستخدام ما لم تكن الشروط الواردة في الفقرة "ب ٢٤(ب)(٢)" موجودة. فعلى سبيل المثال، إذا كان العميل قادرًا فقط على تحديد مخرجات الأصل قبل فترة الاستخدام، فإن العميل ليس له الحق في توجيه استخدام ذلك الأصل. إن القدرة على تحديد المخرجات في العقد قبل فترة الاستخدام من دون أي حقوق أخرى لاتخاذ قرارات متعلقة باستخدام الأصل، تعطي العميل نفس الحقوق التي يتمتع بها أي عميل يشتري السلع أو الخدمات.

حقوق الحماية

ب٣٠- قد يتضمن العقد شروطًا وأحكامًا مصممة لحماية ملكية المورد في الأصل أو في الأصول الأخرى، أو حماية موظفيه، أو لضمان امتثال المورد للأنظمة واللوائح. فهذه أمثلة لحقوق الحماية. فعلى سبيل المثال، قد يحدد العقد (١) الحد الأقصى لكمية استخدام الأصل أو تحديد متى وأين يمكن للعميل استخدام الأصل، أو (٢) يتطلب من العميل تطبيق ممارسات تشغيلية محددة، أو (٣) يتطلب من العميل إبلاغ المورد بشأن التغييرات في كيفية استخدامه للأصل. عادة ما تحدد حقوق الحماية نطاق حق العميل في الاستخدام ولكنها لا تمنع بمفردها العميل من الحصول على حق توجيه استخدام الأصل.

ب٣١ – فيما يلي مخطط قد يساعد المنشآت على إجراء تقييم ما إذا كان العقد عقد تأجير أو يتضمن عقد تأجير:



فصل مكونات العقد (الفقرات "١٢" إلى "١٧")

ب٣٢- الحق في استخدام الأصل محل العقد يعد مكون عقد تأجير منفصل إذا توفر كل مما يلي:

(أ) يمكن للمستأجر أن يستفيد من استخدام الأصل محل العقد إما بمفرده أو مع غيره من الموارد المتاحة بسهوله للمستأجر. الموارد المتاحة بسهولة هي السلع أو الخدمات التي يتم بيعها أو تأجيرها بشكل منفصل (بواسطة المؤجر أو الموردين الآخرين) أو الموارد التي حصل عليها المستأجر بالفعل (من المؤجر أو من المعاملات أو الأحداث الأخرى).

و (ب) لا يعتمد الأصل محل العقد بدرجة كبيرة ولا يرتبط بدرجة كبيرة بالأصول محل العقد الأخرى في نفس العقد. فعلى سبيل المثال، حقيقة أن المستأجر يمكن أن يقرر عدم استئجار الأصل محل العقد دون أن يؤثر ذلك بشكل كبير على حقه في استخدام الأصول محل العقد الأخرى في نفس العقد قد تدل على أن الأصل محل العقد لا يعتمد بدرجة كبيرة أو لا يرتبط بدرجة كبيرة بتلك الأصول محل العقد الأخرى.

ب٣٣- قد يشتمل العقد على مبلغ مستحق الدفع بواسطة المستأجر للأنشطة والتكاليف التي لا تحول سلعة أو خدمة إلى المستأجر. فعلى سبيل المثال، قد يدرج المؤجر في إجمالي المبلغ المستحق الدفع تكلفة لمهام إدارية، أو تكاليف أخرى متكبدة متعلقة بعقد التأجير، والتي لا تُحوِّل سلعة أو خدمة إلى المستأجر. لا تؤدي مثل هذه المبالغ المستحقة الدفع إلى مكون منفصل للعقد، ولكنها تعد جزءًا من إجمالي المقابل المخصص للمكونات التي تم تحديدها بشكل منفصل في العقد.

مدة عقد التأجير (الفقرات "١٨" إلى "٢١")

ب٣٤- في تحديد مدة عقد التأجير وتقييم طول فترة عقد التأجير غير القابلة للإلغاء، يجب على المنشأة تطبيق تعريف العقد وتحديد الفترة التي يكون فيها العقد غير قابل للإلغاء. لا يعد عقد التأجير واجب النفاذ عندما يكون لكل من المستأجر والمؤجر الحق في إنهاء عقد التأجير بدون إذن من الطرف الآخر مع عدم وجود غرامة كبيرة.

ب٣٥- إذا كان المستأجر فقط هو الذي له الحق في إنهاء عقد التأجير، فإن هذا الحق يعد خيارًا لإنهاء عقد التأجير متاحًا للمستأجر والذي تأخذه المنشأة في الاعتبار عند تحديد مدة الإيجار. إذا كان المؤجر فقط هو الذي له الحق في إنهاء عقد التأجير، فإن فترة الإيجار غير القابلة للإلغاء تشمل الفترة التي يغطيها خيار إنهاء عقد التأجير.

ب٣٦- تبدأ مدة عقد التأجير في تاريخ بداية عقد التأجير وتشمل أي فترات تأجير مجانية مقدمة للمستأجر بواسطة المؤجر.

ب٣٧- في تاريخ بداية عقد التأجير، تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كان المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من تطبيق خيار تمديد عقد التأجير أو شراء الأصل محل العقد، أو عدم ممارسة خيار إنهاء عقد التأجير. تأخذ المنشأة في الاعتبار كافة الوقائع والظروف ذات الصلة التي توجد حافزًا اقتصاديًا للمستأجر لممارسة الخيار أو عدم ممارسته بما في ذلك أي تغيرات متوقعة في الوقائع والظروف من تاريخ بداية عقد التأجير حتى تاريخ ممارسة الخيار. تشمل أمثلة العوامل التي تؤخذ في الاعتبار على سبيل المثال وليس الحصر:

(أ) الشروط والأحكام التعاقدية للفترات الاختيارية مقارنة بأسعار السوق، مثل:

(١) مبلغ الدفعات لعقد التأجير في أي فترة اختيارية.

(٢) مبلغ أي دفعات إيجار متغيرة أو دفعات شرطية أخرى مثل الدفعات الناتجة من غرامات الإنهاء وضمانات القيمة المتبقية.

(٣) شروط وأحكام أي خيارات قابلة للممارسة بعد الفترات الاختيارية الأولية (على سبيل المثال، خيار الشراء القابل للممارسة في نهاية فترة التمديد بمعدل أقل حاليًا من معدلات السوق).

(ب) التحسينات المهمة التي تم إجراؤها على الأصول المستأجرة (أو المتوقع إجراؤها) على مدى مدة العقد التي يتوقع أن يكون لها منافع اقتصادية مهمة للمستأجر عندما يصبح خيار التمديد أو خيار إنهاء عقد التأجير أو خيار شراء الأصل محل العقد قابلاً للممارسة.

(ج) التكاليف المتعلقة بإنهاء عقد التأجير مثل تكاليف التفاوض أو تكاليف النقل أو تكاليف تحديد أصل آخر ليكون محل العقد يناسب احتياجات المستأجر أو تكاليف دمج أصل جديد في عمليات المستأجر أو غرامات الإنهاء والتكاليف المماثلة، بما في ذلك التكاليف المرتبطة بإعادة الأصل محل العقد في الحالة المحددة تعاقديًا أو إلى الموقع المحدد تعاقديًا.

(د) أهمية ذلك الأصل محل العقد لعمليات المستأجر، أخذًا في الاعتبار على سبيل المثال، ما إذا كان الأصل محل العقد هو أصل متخصص، وموقع الأصل محل العقد، وتوفر البدائل المناسبة.

(هـ) الشروط المرتبطة بممارسة الخيار (أي عندما يمكن ممارسة الخيار فقط إذا تم استيفاء شرط أو أكثر) واحتمالية وجود تلك الشروط.

ب٣٨- خيار تمديد أو إنهاء عقد التأجير قد يجتمع مع واحد أو أكثر من الخصائص التعاقدية الأخرى (على سبيل المثال، ضمان القيمة المتبقية) بحيث يضمن المستأجر للمؤجر حدًا أدنى أو عائدًا نقديًا ثابتًا مماثل الي حد كبير بغض النظر عما إذا تم ممارسة الخيار. وفي هذه الحالات، وبغض النظر عن الإرشادات المتعلقة بالدفعات الثابتة في جوهرها، الواردة في الفقرة "ب٤٢"، فإنه يجب على المنشأة افتراض أن المستأجر متأكد بصورة معقولة من ممارسته خيار تمديد عقد التأجير، أو عدم ممارسته خيار إنهاء عقد التأجير.

ب٣٩- كلما كانت فترة عقد التأجير غير القابلة للإلغاء أقصر كلما زاد احتمال ممارسة المستأجر لخيار تمديد عقد التأجير أو عدم ممارسته لخيار الإنهاء. وذلك لأن التكاليف المرتبطة بالحصول على أصل بديل من المرجح أن تكون أعلى نسبيًا كلما قصرت الفترة غير القابلة للإلغاء.

ب٤٠- الممارسات السابقة للمستأجر بشأن الفترة التي عادة ما يتم خلالها استخدام أنواع معينة من الأصول (سواءً كانت مستأجرة أو مملوكة) وأسبابه الاقتصادية للقيام بذلك قد توفر معلومات تساعد في تقييم ما إذا كان المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من ممارسة الخيار أو عدم ممارسته. فعلى سبيل المثال، إذا استخدم المستأجر عادة أنواعًا معينة من الأصول لفترة معينة من الزمن أو إذا كان المستأجر في الممارسة العملية قد مارس كثيرا الخيارات على عقود التأجير لأنوع معينة من الأصول محل العقد، فيجب على المستأجر الأخذ في الاعتبار الأسباب الاقتصادية للممارسة السابقة في تقييم ما إذا كان متأكدًا بصورة معقولة من ممارسة الخيار على عقود إيجار تلك الأصول.

ب٤١- تحدد الفقرة "٢٠" أنه بعد تاريخ بداية عقد التأجير، يقوم المستأجر بإعادة تقييم مدة عقد التأجير عند وقوع حدث هام أو تغير كبير في الظروف التي تقع ضمن سيطرة المستأجر وتؤثر فيما إذا كان المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من ممارسة خيار لم يتم إدراجه من قبل في تحديده لمدة عقد التأجير، أو عدم ممارسة خيار تم إدراجه في تحديد مدة عقد التأجير. وتشمل الأمثلة على الأحداث الهامة أو التغيرات في الظروف:

(أ) التحسينات الهامة على الأصول المستأجرة غير المتوقعة في تاريخ بداية عقد التأجير والتي يتوقع أن يكون لها منافع اقتصادية هامة للمستأجر عندما يصبح خيار تمديد أو إنهاء عقد التأجير أو خيار شراء الأصل محل العقد قابلاً للممارسة.

و(ب) تعديل هام أو تفصيل لم يكن متوقعًا في تاريخ بداية عقد التأجير أن يتم إجراؤه على الأصل محل العقد.

و(ج) نشأة عقد تأجير من الباطن للأصل محل العقد لفترة تتجاوز نهاية مدة عقد التأجير المحددة مسبقًا.

و (د) قرار تجاري للمستأجر له صلة مباشرة بممارسة أو عدم ممارسة الخيار (على سبيل المثال، قرار لتمديد عقد تأجير أصل مكمّل، أو قرار لاستبعاد أصل بديل أو لاستبعاد وحدة أعمال يعمل ضمنها أصل "حق استخدام").

دفعات إيجار ثابتة في جوهرها (الفقرات "٢٧(أ)" و"٣٦(ج)" و"٧٠(أ)")

ب٤٢– تتضمن دفعات الإيجار أي دفعات إيجار ثابتة في جوهرها. دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها هي دفعات قد تنطوي في شكلها على تغيرات ولكن من حيث الجوهر لا يمكن تجنبها. وتوجد دفعات الإيجار الثابتة في جوهرها، على سبيل المثال في حال:

(أ) كانت الدفعات مهيكلة على أنها دفعات إيجار متغيرة، ولكن ليس هناك تغيرات حقيقية في تلك الدفعات. وتنطوي هذه الدفعات على شروط للتغير ليس لها جوهر اقتصادي حقيقي. وتشمل الأمثلة على أنواع تلك الدفعات ما يلي:

(١) الدفعات التي يجب القيام بها فقط في حال ثبت أن الأصل سيكون قادرًا على العمل خلال عقد التأجير أو فقط في حالة وقوع أحداث ليست هناك إمكانية حقيقية لمنع حدوثها.

أو (٢) الدفعات المهيكلة مبدئيًا على أنها دفعات إيجار متغيرة مربوطة باستخدام الأصل محل العقد ولكن سيتم حل التغير عند نقطة معينة بعد تاريخ بداية عقد التأجير بحيث تصبح هذه الدفعات ثابتة للمدة المتبقية من مدة عقد التأجير. وتصبح هذه الدفعات دفعات ثابتة في جوهرها عند التيقن من هذا التغير.

(ب) كان هناك أكثر من مجموعة واحدة من الدفعات التي يمكن للمستأجر أن يقوم بها، ولكن واحدة فقط من تلك الدفعات واقعية. في هذه الحالة، يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار المجموعة الواقعية من الدفعات لتكون هي دفعات الإيجار.

(ج) كان هناك أكثر من مجموعة واقعية من الدفعات التي يمكن للمستأجر أن يقوم بها، ولكن يجب عليه القيام بواحدة على الأقل من تلك المجموعات من الدفعات. في هذه الحالة يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار مجموعة الدفعات التي يتم تجميعها إلى أقل مبلغ (على أساس مخصوم) لتكون هي دفعات الإيجار.

علاقة المستأجر بالأصل محل العقد قبل تاريخ بداية عقد التأجير

تكاليف المستأجر المتعلقة بإنشاء أو تصميم الأصل محل العقد

ب٤٣ – قد تتفاوض المنشأة على عقد تأجير قبل أن يكون الأصل محل العقد متاحًا للاستخدام بواسطة المستأجر. قد تتطلب بعض عقود التأجير تشييد أو إعادة تصميم الأصل محل العقد لاستخدامه بواسطة المستأجر. استنادًا إلى شروط وأحكام العقد، قد يطُلب من المستأجر القيام بدفعات متعلقة بتشييد أو تصميم الأصل.

ب٤٤ – إذا تكبد المستأجر تكاليف تتعلق بتشييد أو تصميم الأصل محل العقد، فيجب على المستأجر المحاسبة عن تلك التكاليف بتطبيق المعايير الأخرى المنطبقة مثل معيار المحاسبة المصري رقم (١٠). ولا تتضمن التكاليف المتعلقة بتشييد أو تصميم الأصل محل العقد الدفعات التي تمت بواسطة المستأجر لحق استخدام الأصل محل العقد. الدفعات لحق استخدام الأصل محل العقد هي دفعات لعقد التأجير بغض النظر عن توقيت تلك الدفعات.

الملكية القانونية للأصل محل العقد

ب٤٥ – قد يحصل المستأجر على الملكية القانونية للأصل محل العقد قبل تحويلها للمؤجر وتأجير الأصل للمستأجر. ولا يحدد الحصول على الملكية القانونية في حد ذاته كيفية المحاسبة عن المعاملة.

ب٤٦ – إذا كان المستأجر يسيطر (أو حصل على السيطرة) على الأصل محل العقد قبل تحويل ذلك الأصل إلى المؤجر، فتعد المعاملة على أنها معاملة بيع وإعادة استئجار يتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرات "٩٨" إلى "١٠٣".

ب٤٧ – ولكن، إذا لم يحصل المستأجر على السيطرة على الأصل محل العقد قبل تحويل الأصل للمؤجر، فإن المعاملة لا تعد معاملة بيع وإعادة استئجار. فعلى سبيل المثال قد يكون هذا هو الحال إذا تفاوض الصانع والمؤجر والمستأجر على معاملة لشراء أصل من الصانع

بواسطة المؤجر، والذي سيقوم بدوره بتأجيره للمستأجر. قد يحصل المستأجر على الملكية القانونية للأصل محل العقد قبل تحويلها للمؤجر. في هذه الحالة، إذا حصل المستأجر على الملكية القانونية للأصل محل العقد ولكن لم يحصل على السيطرة على الأصل قبل تحويله إلى المؤجر، فلا تتم المحاسبة عن المعاملة على أنها معاملة بيع وإعادة استئجار ولكن تتم المحاسبة عنها على أنها عقد تأجير.

إفصاحات المستأجر (الفقرة "٥٩")

ب٤٨- في تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لمعلومات إضافية عن أنشطة الإيجار للوفاء بالهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة "٥١"، يجب على المستأجر الأخذ في الاعتبار:

(أ) ما إذا كانت هذه المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. يجب على المستأجر تقديم المعلومات الإضافية المحددة في الفقرة "٥٩" فقط إذا كان من المتوقع أن تكون هذه المعلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية. وفي هذا السياق، فإنه من المرجح أن يكون هذا هو الحال إذا كان ذلك يساعد هؤلاء المستخدمين لفهم:

(١) المرونة التي توفرها عقود التأجير. قد توفر عقود التأجير المرونة على سبيل المثال إذا استطاع المستأجر تقليل تعرضه للمخاطر من خلال ممارسة خيارات الإنهاء أو تجديد عقود التأجير بشروط وأحكام مواتية له.

(٢) القيود التي تفرضها عقود التأجير. قد تفرض عقود التأجير قيودًا، على سبيل المثال من خلال إلزام المستأجر بالمحافظة على نسب مالية معينة.

(٣) اختبار حساسية المعلومات التي يتم التقرير عنها للمتغيرات الرئيسية. قد تكون المعلومات التي يتم التقرير عنها حساسة، على سبيل المثال دفعات الإيجار المتغيرة المستقبلية.

(٤) التعرض للمخاطر الأخرى الناتجة من عقود التأجير.

(٥) الانحرافات عن ممارسات الصناعة. قد تتضمن هذه الانحرافات على سبيل المثال، شروط وأحكام إيجار غير عادية أو فريدة تؤثر على محفظة تأجيرية للمستأجر.

(ب) ما إذا كانت هذه المعلومات ظاهرة سواء من معلومات تم عرضها إما في القوائم المالية الرئيسية أو مفصح عنها في الإيضاحات. ولا يلزم المستأجر أن يكرر المعلومات المعروضة فعليًا في أماكن أخرى في القوائم المالية.

ب٤٩- يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بدفعات الإيجار المتغيرة، والتي قد تدعو الحاجة إليها – اعتمادًا على الظروف – لتحقيق الهدف من الإفصاح في الفقرة "٥١"، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات استخدام المستأجر لدفعات الإيجار المتغيرة ومدي شيوع تلك الدفعات.

(ب) الحجم النسبي لدفعات الإيجار المتغيرة إلى الدفعات الثابتة.

(ج) المتغيرات الرئيسية التي تعتمد عليها دفعات الإيجار المتغيرة وكيف يتوقع أن تختلف المدفوعات استجابة للتغيرات في تلك المتغيرات الرئيسية.

(د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لدفعات الإيجار المتغيرة.

ب٥٠- يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بخيارات التمديد وخيارات الإنهاء والتي قد تدعو الحاجة إليها –اعتمادًا على الظروف – لتحقيق الهدف من الإفصاح في الفقرة "٥١"، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات المستأجر لاستخدام خيارات التمديد وخيارات الإنهاء ومدى شيوع تلك الخيارات.

(ب) الحجم النسبي لدفعات الإيجار الاختيارية إلى دفعات الإيجار.

(ج) مدي انتشار ممارسة الخيارات التي لم تدرج في قياس التزامات عقود التأجير.

(د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الخيارات.

ب٥١- يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بضمانات القيمة المتبقية والتي قد تدعو الحاجة إليها –اعتمادًا على الظروف– لتحقيق الهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة "٥١"، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات المستأجر لتقديم ضمانات القيمة المتبقية ومدي شيوع تلك الضمانات.

(ب) نسبة حجم تعرض المستأجر إلى مخاطر القيمة المتبقية.

(ج) طبيعة الأصول محل العقد التي تم تقديم تلك الضمانات لها.

(د) الآثار التشغيلية والمالية الأخرى لتلك الضمانات.

ب٥٢- يمكن أن تتضمن المعلومات الإضافية المتعلقة بمعاملات البيع وإعادة الاستئجار والتي قد تدعو الحاجة إليها – اعتمادًا على الظروف – لتحقيق الهدف من الإفصاح الوارد في الفقرة "٥١"، المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم، على سبيل المثال:

(أ) مبررات المستأجر لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار ومدي شيوع تلك المعاملات.

(ب) الشروط والأحكام الرئيسية لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار على مستوى فردي.

(ج) الدفعات غير المدرجة في قياس التزامات عقد التأجير.

(د) الأثر على التدفق النقدي لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار في فترة التقرير.

تصنيف عقد التأجير للمؤجر (فقرات "٦١" إلى "٦٦")

ب٥٣- يعتمد تصنيف عقد التأجير للمؤجرين في هذا المعيار على المدي الذي ينقل فيه عقد التأجير المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد. وتشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقادم التقني والتغيرات في العائدات بسبب تغير الظروف الاقتصادية. يمكن أن تتمثل المنافع في توقعات أرباح على مدى العمر الاقتصادي للأصل محل العقد وتحقيق مكاسب من الزيادة في القيمة أو تحقق قيمة متبقية.

ب٥٤- قد يتضمن عقد التأجير شروطًا وأحكامًا لتعديل دفعات الإيجار استجابة لتغيرات معينة تحدث بين تاريخ نشأة عقد التأجير وتاريخ بداية عقد التأجير (مثل التغير في تكلفة الأصل محل العقد الخاصة بالمؤجر أو التغير في تكلفة تمويل الإيجار الخاصة بالمؤجر) في هذه الحالة، ولأغراض تصنيف عقد التأجير، فإن أثر أي من مثل هذه التغيرات يجب افتراض أنها حدثت في تاريخ نشأة عقد التأجير.

ب٥٥- عندما يتضمن عقد التأجير كلا من عنصري الأرض والمباني، فإنه يجب على المؤجر تقييم تصنيف كل عنصر على أنه عقد تأجير تمويلي أو عقد تأجير تشغيلي بشكل منفصل بتطبيق الفقرات "٦٢" إلى "٦٦" والفقرتين "ب٥٣" إلى "ب٥٤".

وفي تحديد ما إذا كان عنصر الأرض هو عقد تأجير تشغيلي أو عقد تأجير تمويلي، فإن أحد الاعتبارات الهامة هو أن الأرض عادة ليس لها عمر إنتاجي محدد.

ب٥٦- عندما يكون من الضروري لغرض التصنيف والمحاسبة عن عقد تأجير أرض ومباني، فإنه يجب على المؤجر تخصيص دفعات الإيجار (بما في ذلك أي دفعات إجمالية في البداية) بين عنصري الأرض والمباني بما يتناسب مع القيمة العادلة النسبية للحقوق في الأصول المؤجرة في عنصري الأرض والمباني لعقد التأجير في تاريخ نشأة عقد التأجير.

ويتم تصنيف كامل عقد التأجير على أنه عقد تأجير تمويلي عند عدم إمكانية تخصيص دفعات الإيجار بين هذين العنصرين بطريقة يمكن الاعتماد عليها، ما لم يكن من الواضح أن كلا العنصرين هما عقود إيجارات تشغيلية، وفي هذه الحالة يتم تصنيف كامل عقد التأجير على أنه عقد تأجير تشغيلي.

ب٥٧- بالنسبة لعقد تأجير أرض ومباني تكون فيه قيمة عنصر الأرض غير جوهرية لعقد التأجير، فإنه يمكن للمؤجر معالجة الأرض والمباني كوحدة واحدة لغرض تصنيف عقد التأجير، وتصنيفها على أنها إيجار تمويلي أو إيجار تشغيلي بتطبيق الفقرات "٦٢" إلى "٦٦" والفقرتين "ب٥٣" إلى "ب٥٤". وفي هذه الحالة، يجب على المؤجر اعتبار العمر الاقتصادي للمباني على أنه العمر الاقتصادي لكامل الأصول محل العقد.

تصنيف عقد التأجير من الباطن

ب٥٨- عند تصنيف عقد التأجير من الباطن فإنه يجب على المؤجر الوسيط، تصنيف عقد التأجير من الباطن على أنه عقد تأجير تمويلي أو عقد تأجير تشغيلي طبقًا لما يلي:

(أ) إذا كان عقد التأجير الرئيسي الذي تكون فيه المنشأة هي المستأجر في عقد تأجير قصير الأجل، وتمت المحاسبة عنه بتطبيق الفقرة "٦"، فيجب تصنيف عقد التأجير من الباطن على أنه عقد تأجير تشغيلي.

(ب) بخلاف ذلك، يجب تصنيف عقد التأجير من الباطن بالرجوع إلى أصل "حق الانتفاع" الناتج من عقد التأجير الرئيسي وليس بالرجوع إلى الأصل محل العقد (على سبيل المثال، بند العقارات والآلات والمعدات موضوع عقد التأجير).

ملحق ج

تاريخ السريان والقواعد الانتقالية

يعد هذا الملحق جزءًا لا يتجزأ من المعيار وله نفس صلاحيات الأجزاء الأخرى من المعيار.

تاريخ السريان

ج١- يجب على المنشأة تطبيق هذا المعيار على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الايراد من العقود مع العملاء" في نفس التوقيت. إذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر، يجب الإفصاح عن ذلك.

القواعد الانتقالية

ج٢- لأغراض المتطلبات الواردة في الفقرات "ج١" إلى "ج١٩" فإن تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوي التي تطبق فيها المنشأة هذا المعيار لأول مرة.

ج٢أ- استثناء من تاريخ السريان في الفقرة "ج١" وتاريخ التطبيق الأولي في الفقرة "ج٢"، تسري الفقرات "ج٣" إلى "ج١٩" ويكون تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة التقرير السنوي التي تبدأ في أو بعد ٢٠١٩/١/١ وذلك بالنسبة لكل من:

(أ) عقود التأجير التي كانت تخضع لقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ وكان يتم معالجتها وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي".

(ب) عقود التأجير التمويلي التي تنشأ في ظل وتخضع لقانون تنظيم نشاطي التأجير التمويلي والتخصيم رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٨.

تعريف عقد التأجير

ج٣- يجب على المنشأة تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات "٩" إلى "١١" في بداية تطبيق هذا المعيار عند تحديد عقد التأجير.

ج٤- ملغاة.

المستأجرون

ج٥- يجب على المستأجر تطبيق هذا المعيار على عقود التأجير بأثر رجعي في بداية التطبيق الأولي (بداية فترة التقرير السنوي التي تبدأ في أو بعد ٢٠١٩/١/١).

ج٦- يجب على المستأجر تطبيق ما ورد في الفقرة "ج٥" بشكل ثابت على كافة عقود إيجاراته التي يكون فيها مستأجرًا.

ج٧- عند قيام المستأجر بتطبيق ما ورد بالفقرة "ج٥"، فلا يجوز له إعادة عرض معلومات المقارنة.

عقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التشغيلي

ج٨- عند تطبيق ما ورد بالفقرة "ج٥"، فيجب على المستأجر:

(أ) الاعتراف بالتزام عقد التأجير في تاريخ التطبيق الأولي لعقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التشغيلي وفقًا لهذا المعيار. ويجب على المستأجر قياس التزام عقد التأجير بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية مخصومة باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) الاعتراف بأصل "حق الانتفاع" في تاريخ التطبيق الأولي لعقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التشغيلي وفقًا لهذا المعيار. ويجب على المستأجر الاختيار على أساس كل عقد تأجير على حده لقياس أصل "حق الانتفاع" إما ب:

(١) المبلغ الدفتري كما لو كان المعيار تم تطبيقه منذ تاريخ بداية عقد التأجير ولكن مخصومًا باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر في تاريخ التطبيق الأولي.

أو (٢) مبلغ مساوي لالتزام عقد التأجير بعد تعديله بمبلغ أي دفعات إيجار مدفوعة مقدمًا أو مستحقة تتعلق بذلك الإيجار المثبت في قائمة المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" لأصول "حق الانتفاع" في تاريخ التطبيق الأولي ما لم يطبق المستأجر الوسيلة العملية الواردة في الفقرة "ج١٠ (ب)".

ج٩- على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة "ج٨"، بالنسبة لعقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التشغيلي وفقًا لهذا المعيار، فإن المستأجر:

(أ) لا يتطلب منه عمل أي تعديلات عند الانتقال لتطبيق المعيار وذلك لعقود التأجير التي يكون فيها قيمة الأصل محل العقد صغيرة (كما هو مبين في الفقرات "ب٣" إلى "ب٨") والتي سيتم المحاسبة عنها بتطبيق الفقرة "٦". ويجب على المستأجر المحاسبة عن تلك الإيجارات بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) لا يتطلب منه عمل أي تعديلات عند الانتقال لتطبيق المعيار وذلك لعقود التأجير المصنفة سابقًا على أنها استثمارات عقارية باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) "الاستثمار العقاري". يجب على المستأجر المحاسبة عن أصل "حق الانتفاع" والتزام عقد التأجير، بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) وهذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) يجب عليه قياس أصل "حق الانتفاع" بالقيمة العادلة في تاريخ التطبيق الأولي لعقود التأجير التي تم المحاسبة عنها سابقًا على أنها عقود تأجير تشغيلي، وستتم المحاسبة عنها على أنها استثمار عقاري باستخدام نموذج القيمة العادلة طبقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) من تاريخ التطبيق الأولي. يجب على المستأجر المحاسبة عن أصل "حق الانتفاع" والتزام عقد التأجير، بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) وهذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

ج١٠- يمكن للمستأجر أن يستخدم واحدة أو أكثر من الوسائل العملية الآتية عند تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي وفقًا للفقرة "ج٥" لعقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التشغيلي وفقاً لهذا المعيار. يُسّمح للمستأجر بتطبيق هذه الوسائل العملية على أساس كل عقد تأجير على حدى.

(أ) يمكن للمستأجر أن يقوم بتطبيق معدل خصم واحد على محفظة عقود إيجار ذات خصائص متشابهة بصورة معقولة (مثل العقود التي تكون مدة إيجارها المتبقية مماثلة لفئة مشابهة من الأصول محل العقد في بيئة اقتصادية مشابهة).

(ب) يمكن للمستأجر أن يعتمد في تقييمه فيما إذا كانت عقود التأجير هي عقود محملة بخسارة بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة" مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي كبديل لعملية إجراء اختبار للاضمحلال. وإذا اختار المستأجر هذه الوسيلة العملية، فيجب عليه تعديل أصل "حق الانتفاع" في تاريخ التطبيق الأولي بمبلغ أي مخصص للعقود المحملة بخسارة المثبتة في قائمة المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

(ج) يمكن للمستأجر أن يختار عدم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة "ج٨" لعقود التأجير التي تنتهي مدة إيجارها خلال ١٢ شهر من تاريخ التطبيق الأولي.

في هذه الحالة، يجب على المستأجر:

(١) المحاسبة عن عقود التأجير تلك بنفس طريقة عقود التأجير قصيرة الأجل كما هو مبين في الفقرة "٦".

(٢) إدراج التكلفة المرتبطة بعقود التأجير تلك ضمن الإفصاحات عن مصروفات عقود التأجير قصيرة الأجل في فترة التقرير السنوية التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي.

(د) يمكن للمستأجر أن يستبعد التكاليف الأولية المباشرة من قياس أصل "حق الانتفاع" في تاريخ التطبيق الأولي.

(هـ) يمكن للمستأجر أن يستخدم التحديد الناتج من معرفة الظروف اللاحقة، كما هو الحال في تحديد مدة عقد التأجير إذا كان العقد يشتمل على خيارات تمديد عقد التأجير أو إنهائه.

عقود التأجير التي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التمويلي

ج١١- عند تطبيق ما ورد بالفقرة "ج٥" لعقود إيجار ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التمويلي وفقًا لهذا المعيار، فإن المبلغ الدفتري لأصل "حق الانتفاع" والتزام عقد التأجير في تاريخ التطبيق الأولي يجب أن يكونا هما المبلغ الدفتري لأصل عقد التأجير والتزام عقد التأجير محسوبًا في تاريخ التطبيق الأولي مباشرة وفقًا لهذا المعيار. ولهذه العقود، فإنه يجب على المستأجر المحاسبة عن أصل "حق الانتفاع" والتزام عقد التأجير بتطبيق هذا المعيار من تاريخ التطبيق الأولي.

الإفصاح

ج١٢- عند تطبيق ما ورد بالفقرة "ج٥"، فيجب على المستأجر الإفصاح عن المعلومات حول التطبيق الأولي المطلوبة وفقًا للفقرة "٢٨" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥)، باستثناء المعلومات المحددة في الفقرة "٢٨(و)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥). وبدلاً من المعلومات المحددة في الفقرة "٢٨(و)" من معيار المحاسبة المصري رقم (٥)، يجب على المستأجر الإفصاح عن:

(أ) المتوسط المرجح لمعدل الاقتراض الإضافي للمستأجر المطبق على التزامات عقد التأجير المثبتة في قائمة المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) تفسيرات عن أي فروق بين:

(١) تعهدات عقود التأجير التشغيلي المفصح عنها في نهاية فترة التقرير السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي، مخصومة باستخدام معدل الاقتراض الإضافي في تاريخ التطبيق الأولي كما هو مبين في الفقرة "ج٨(أ)".

و(٢) التزامات عقد التأجير المثبتة في قائمة المركز المالي في تاريخ التطبيق الأولي.

ج١٣- إذا استخدم المستأجر واحدة أو أكثر من الوسائل العملية المحددة في الفقرة "ج١٠" فيجب عليه الإفصاح عن تلك الحقيقة.

المؤجرون

ج١٤- يجب على المؤجر تطبيق هذا المعيار على عقود التأجير، التي يكون فيها هو المؤجر، والتي ينطبق عليها تعريف عقود التأجير التمويلي وفقاً لهذا المعيار، بأثر رجعي في بداية التطبيق الأولي (بداية فترة التقرير السنوي التي تبدأ في أو بعد ٢٠١٩/١/١). وفي هذه الحالة لا يجوز له إعادة عرض معلومات المقارنة.

ج١٥- يجب على المؤجر الوسيط:

(أ) إعادة تقييم عقود التأجير من الباطن التي ما زالت مستمرة في تاريخ التطبيق الأولي، وذلك لتحديد ما إذا كان يجب تصنيف كل عقد تأجير من الباطن على أنه عقد تأجير تشغيلي أو عقد تأجير تمويلي بتطبيق هذا المعيار. ويجب أن يقوم المؤجر الوسيط بهذا التقييم في تاريخ التطبيق الأولي وفقاً للمدد التعاقدية المتبقية وشروط عقد التأجير الرئيسي وعقد التأجير من الباطن في ذلك التاريخ.

(ب) بالنسبة لعقود التأجير من الباطن التي تصنف على أنها عقود إيجار تمويلي بتطبيق هذا المعيار، تتم المحاسبة عنها على أنها عقود إيجار تمويلي جديدة تم الدخول فيها في تاريخ التطبيق الأولي.

معاملات البيع وإعادة الاستئجار قبل تاريخ التطبيق الأولي

ج١٦- يجب على المنشأة إعادة تقييم معاملات البيع وإعادة الاستئجار التي تم الدخول فيها قبل تاريخ التطبيق الأولي من أجل تحديد ما إذا كان تحويل الأصل محل العقد يستوفي المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ليتم المحاسبة عنها على أنها بيع.

ج١٧- إذا تمت المحاسبة عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وإيجار تمويلي بتطبيق هذا المعيار، فيجب على البائع المستأجر:

(أ) المحاسبة عن معاملة إعادة الاستئجار بنفس طريقة المحاسبة عن عقود التأجير التمويلي الأخرى القائمة في تاريخ التطبيق الأولي.

(ب) استهلاك أي أرباح بيع على مدى مدة عقد التأجير كما لو تم معالجة معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وإيجار تمويلي دائمًا.

ج١٨- إذا تمت المحاسبة عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار على أنها بيع وإيجار تشغيلي بتطبيق هذا المعيار، فيجب على البائع المستأجر:

(أ) المحاسبة عن إعادة الاستئجار بنفس الطريقة التي يتم المحاسبة عنها لأي عقود إيجار تشغيلي قائمة في تاريخ التطبيق الأولي.

(ب)تعديل أصل "حق الانتفاع" المعاد استئجاره بأي أرباح أو خسائر مؤجلة تتعلق بشروط خارج السوق ومثبتة في قائمة المركز المالي مباشرة قبل تاريخ التطبيق الأولي.

المبالغ المثبتة سابقا فيما يتعلق بتجميع الأعمال

ج١٩- إذا قام المستأجر بالاعتراف بأصل أو التزام سابقًا بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" بشروط مواتية أو غير مواتية لعقد تأجير تشغيلي مستحوذ عليه كجزء من تجميع أعمال، فيجب على المستأجر الاستبعاد من الدفاتر لذلك الأصل أو الالتزام وتعديل القيمة الدفترية لأصل "حق الانتفاع "بمبلغ مماثل في تاريخ التطبيق الأولي.

الإشارة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)

ج٢٠- إذا قامت المنشأة بتطبيق هذا المعيار مبكرًا قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، فإن أي إشارة في هذا المعيار إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يجب أن تقرأ على أنها إشارة إلى معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

سحب المعايير الأخرى

ج٢١- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي".

التفسير المحاسبى المصرى رقم (١)

ترتيبات امتيازات الخدمات العامة

التفسير المحاسبى المصرى رقم (١)

ترتيبات امتيازات الخدمات العامة

المراجع

- "إطار إعداد وعرض القوائم المالية".
- معيار المحاسبه المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها".
- معيار المحاسبه المصري رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح والإفصاح عن المساعدات "
- معيار المحاسبه المصري رقم (١٤) "تكاليف الاقتراض".
- معيار المحاسبه المصري رقم (٢٣) "الأصول غير الملموسة".
- معيار المحاسبه المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض ".
- معيار المحاسبه المصري رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة".
- معيار المحاسبه المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول ".
- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) "الأدوات المالية: الإفصاح".
- معيار المحاسبه المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية".
- معيار المحاسبه المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء".
- معيار المحاسبه المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير".

مقدمة

١- جرت الأمور فى الدولة على أن يتم تشييد وتشغيل وصيانة البنية التحتية للخدمات العامة – مثل الطرق، والكباري والأنفاق، والمستشفيات، والمطارات، ومرافق توزيع المياه، وإمدادات الطاقة وشبكات الاتصالات – من قبل كيان عام وتمويلها من خلال اعتمادات الموازنة العامة.

٢- وقد أدخلت الحكومة نظام ترتيبات الخدمة التعاقدية لجذب مشاركة القطاع الخاص في تطوير، وتمويل، وتشغيل وصيانة بعض مجالات تلك البنية التحتية. وقد تكون البنية التحتية موجودة بالفعل، أو قد يتم تشييدها خلال فترة ترتيب (عقد) الخدمة. ينطوى الترتيب الذي يقع ضمن نطاق التفسير – عادة – على منشأة قطاع خاص (مشغل) تقوم بتشييد البنية التحتية المستخدمة لتقديم الخدمة العامة أو تطويرها (على سبيل المثال، من خلال زيادة سعتها)

وتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية لفترة محددة من الوقت. يدفع للمشغل مقابل خدماته على مدى فترة الترتيب. يحكم الترتيب عقد يحدد معايير الآداء، والآليات لتعديل الأسعار، وآليات تسوية الخلافات. ويوصف مثل هذا الترتيب – غالبا –بأنه ترتيب امتياز الخدمة العامة "بناء – تشغيل –نقل" أو "إعادة تأهيل –تشغيل –نقل" أو "من العام – إلى – الخاص".

٣- إن سمة ترتيبات الخدمة هذه هي طابع الخدمة العامة للالتزام الذي يتعهد به المشغل. والسياسة العامة هي أن الخدمات المتعلقة بالبنية التحتية يتم تقديمها للعامة، بغض النظر عن هوية الطرف الذي يقوم بتشغيل الخدمات. ويلزم ترتيب الخدمة المشغل تعاقديا بتقديم الخدمات الى العامة نيابة عن هيئة عامة. والسمات المشتركة الأخرى هي:

(أ) أن الطرف الذي يمنح ترتيب الخدمة (المانح) هو منشأة عامة، بما في ذلك هيئة حكومية، أو منشأة من القطاع الخاص آلت إليها المسئولية عن تلك الخدمة.

(ب) أن المشغل مسئول جزئيا على الأقل عن إدارة البنية التحتية والخدمات ذات الصلة ولا يتصرف – فقط – على أنه مجرد وكيل ينوب عن المانح.

(ج) أن العقد يحدد الأسعار الأولية التي يقوم المشغل بتحصيلها وينظم تعديلات الأسعار على مدى فترة ترتيب الخدمة.

(د) أن المشغل ملزم بتسليم البنية التحتية الى المانح في نهاية فترة الترتيب بالحالة المحددة لها في مقابل عوض قليل أو بدون عوض إضافى، بغض النظر عن الطرف الذي مولها – بشكل أولى.

نطاق التفسير

٤- يقدم هذا التفسير إرشادات بشأن المحاسبة من قبل المشغلين لترتيبات امتيازات الخدمة العامة من العام – الى – الخاص.

٥- ينطبق هذا التفسير على ترتيبات امتيازات الخدمات العامة من العام – إلى – الخاص إذا:

(أ) كان المانح يتحكم في، أو ينظم، الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة البنية التحتية، والى من يجب عليه تقديمها لهم، وبأى الأسعار.

(ب) كان المانح يتحكم – من خلال الملكية، أو حق الانتفاع أو خلاف ذلك – في أي حصة متبقية هامة في أصول البنية التحتية بنهاية أجل الترتيب.

٦- تدخل البنية التحتية المستخدمة في ترتيب امتياز الخدمة العامة من العام - إلى - الخاص في نطاق هذا التفسير لكامل عمرها الإنتاجى (أصول لكامل عمرها) إذا تم استيفاء الشروط الواردة في الفقرة "٥(أ)". وتقدم فقرات "أت١" إلى "أت٨" إرشادات بشأن تحديد ما إذا كان، والى اى حد، يدخل ترتيب امتياز الخدمة العامة من العام - إلى - الخاص في نطاق هذا التفسير.

٧- ينطبق هذا التفسير على كل من:

(أ) البنية التحتية التي يقوم المشغل بتشييدها أو اقتنائها من طرف ثالث لغرض ترتيب الخدمة.

(ب) البنية التحتية القائمة التي يمنح المانح المشغل حق الوصول اليها لغرض ترتيب الخدمة.

٨- لا يحدد هذا كيفية المحاسبة عن البنية التحتية التي كان محتفظًا بها ومثبتة على أنها عقارات وآلات ومعدات من قبل المشغل قبل دخوله في ترتيب الخدمة. تنطبق متطلبات إلغاء الإثبات وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية (الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)) على مثل هذه البنية التحتية.

٩- لا يحدد هذا التفسير كيفية المحاسبة من قبل المانحين.

١٠- يبين هذا التفسير المبادئ العامة بشأن إثبات وقياس الالتزامات والحقوق المتعلقة بها في ترتيبات امتيازات الخدمات العامة. ويتناول هذا التفسير الموضوعات التالية:

(أ) معالجة حقوق المشغل في أصول البنية التحتية.

(ب) إثبات وقياس مقابل الترتيب.

(ج) خدمات التشييد أو التحسين.

(د) خدمات التشغيل.

(هـ) تكاليف الاقتراض.

(و) المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصل المالي والأصل غير الملموس.

(ز) البنود المقدمة من قبل المانح الى المشغل.

(ح) متطلبات الإفصاح عن معلومات بشأن ترتيبات امتيازات الخدمات العامة.

إجماع الآراء

معالجة حقوق المشغل في البنية التحتية

١١- لا يجوز إثبات البنية التحتية، التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، على انها عقارات وآلات ومعدات للمشغل نظرًا لأن ترتيب الخدمة التعاقدى لا ينقل الحق في التحكم في استخدام البنية التحتية العامة الى المشغل. للمشغل حق الوصول الى البنية التحتية لتقديم الخدمة العامة نيابة عن المانح وفقًا للشروط المحددة الواردة في العقد.

إثبات وقياس مقابل الترتيب

١٢– بموجب شروط الترتيبات التعاقدية التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، فإن المشغل يتصرف على أنه مزود خدمة. يقوم المشغل بتشييد أو تحسين البنية التحتية (خدمات التشييد أو التحسين) المستخدمة لتقديم خدمة عامة ويقوم بتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية (خدمات التشغيل) لفترة محددة من الزمن.

١٣– يجب على المشغل إثبات وقياس الإيرادات، وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الايراد من العقود مع العملاء"، مقابل الخدمات التي يؤديها. وتحدد طبيعة المقابل الذي يحصل عليه المشغل المعالجة المحاسبية اللاحقة عليه. توضح الفقرات "٢٣" إلى "٢٩" أدناه، المحاسبة اللاحقة عن المقابل المستلم كأصل مالي أو كأصل غير ملموس.

خدمات التشييد أو التحسين

١٤– يجب على المشغل المحاسبة عن خدمات التشييد أو التحسين وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية للاعتراف بالايراد.

المقابل المقدم من قبل المانح الى المشغل

١٥– إذا قدم المشغل خدمات تشييد أو تحسين، فعليه إثبات المقابل المستلم أو مستحق التحصيل له وفقًا للمعايير المصرية للاعتراف بالايراد. وقد يكون المقابل حقوقًا في:

(أ) أصل مالي.

أو(ب) أصل غير ملموس.

١٦– يجب على المشغل الاعتراف بأصل مالي بالقدر الذي يكون له حق تعاقدى غير مشروط في استلام نقد أو أصل مالي آخر من المانح (أو بتوجيه منه) مقابل خدمات التشييد، ويكون أمام المانح خيار ضئيل، إن وجد، في تجنب السداد، ويكون ذلك عادة لأن الاتفاقية تكون واجبة النفاذ بموجب القانون. ويكون للمشغل هذا الحق غير المشروط في استلام نقد إذا ضمن المانح – بشكل تعاقدى – أن يسدد الى المشغل (أ) مبالغ محددة أو يمكن تحديدها أو (ب) اي فرق (إن وجد)، ما بين المبالغ المستلمة من مستخدمى الخدمة العامة والمبالغ المحددة أو التي يمكن تحديدها، (ويسري هذا حتى في الحالات التي يكون السداد مشروطًا بأن يضمن المشغل أن البنية التحتية تستوفى متطلبات محددة للجودة أو الكفاءة).

١٧- يجب على المشغل إثبات أصل غير ملموس بالقدر الذي يحصل عليه من حق (أو ترخيص) في تحصيل مقابل من مستخدمى الخدمة العامة. لا يعد الحق في تحصيل مقابل من مستخدمى الخدمة العامة حقًا غير مشروط في استلام نقد نظرًا لأن مقدار المبالغ المحتملة مرتبط بمدى استخدام الجمهور للخدمة.

١٨- إذا تم الدفع للمشغل مقابل خدمات التشييد جزئيا بواسطة أصل مالي وجزئيا بواسطة أصل غير ملموس، فإنه من الضرورى المحاسبة – بشكل منفصل – عن كل مكون للمقابل الذي يحصل عليه المشغل. يجب الاعتراف – بشكل أولى – بالمقابل المستلم أو مستحق التحصيل مقابل كل من المكونين وفقًا لمعايير المحاسبة المصريه للاعتراف بالايراد.

١٩- يجب أن يتم تحديد طبيعة المقابل المقدم من قبل المانح الى المشغل بالرجوع الى شروط العقد، وللقوانين وثيقة الصلة، في حال وجودها. وتحدد طبيعة المقابل المحاسبة اللاحقة كما تم وصفها في الفقرات "٢٣" إلى "٢٦". وبالرغم من ذلك، يتم تصنيف كلا النوعين من المقابل على انهما أصل عقد خلال فترة التشييد أو التحسين وفقا لمعايير المحاسبة المصريه.

خدمات التشغيل

٢٠- يجب على المشغل المحاسبة عن خدمات التشغيل وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

الالتزامات التعاقدية بإعادة أصول البنية التحتية الى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام

٢١- قد يكون على المشغل الوفاء بالتزامات تعاقدية ضمن شروط ترخيصه، (أ) لصيانة أصول البنية التحتية الى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام أو (ب) بإعادة أصول البنية التحتية الى حالة محددة قبل أن يتم تسليمها الى المانح بنهاية ترتيب الخدمة. يجب قياس وإثبات هذه الالتزامات التعاقدية بصيانة البنية التحتية أو بإعادتها إلى الحالة المحددة، باستثناء أي عنصر تحسين (أنظر الفقرة "١٤") وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) ، أي بأفضل تقدير للإنفاق الذي قد يكون مطلوبًا لتسوية الالتزام الحالي في نهاية فترة التقرير.

تكاليف الاقتراض التي يتكبدها المشغل

٢٢- وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٤)، يجب أن يتم إثبات تكاليف الاقتراض المرتبطة بترتيب التزام خدمة عامة "الترتيب" على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها ما لم يكن للمشغل حق تعاقدى في استلام أصل غير ملموس (حق في تحصيل مقابل من مستخدمى الخدمة العامة). فى هذه الحالة، يجب أن يتم رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطة بالترتيب خلال مرحلة التشييد وفقًا لذلك التفسير.

الأصل المالي

٢٣- تطبق معايير المحاسبة المصرية أرقام (٢٥) و(٤٠) و(٤٧) على الأصل المالي الذي يتم إثباته بموجب الفقرتين "١٦" و"١٨".

٢٤- تتم المحاسبة عن المبلغ المستحق على المانح أو بتوجيه منه وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) بحسب ما يتم قياسه بـ:

(أ) التكلفة المستهلكة.

أو(ب) القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

أو(ج) القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٢٥- إذا تم قياس المبلغ المستحق على المانح بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، فإن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) يتطلب إثبات الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية في الربح أو الخسارة.

الأصل غير الملموس

٢٦- ينطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) على الأصل غير الملموس الذي يتم إثباته وفقًا للفقرتين "١٧" و"١٨". وتقدم الفقرات "٤٥" إلى "٤٧" من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) إرشادات بشأن قياس الأصول غير الملموسة التي يتم اقتناؤها مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو توليفة من الأصول النقدية وغير النقدية.

البنود المقدمة من المانح الى المشغل

٢٧- وفقًا للفقرة "١١" لا يتم إثبات بنود أصول البنية التحتية، التي يمنح المانح المشغل حق الوصول اليها لأغراض ترتيب الخدمة، على أنها عقارات وآلات ومعدات للمشغل. وقد يقدم المانح – أيضًا –بنودًا أخرى الى المشغل والتي يستطيع المشغل أن يحتفظ بها أو يعاملها حسبما يرغب. إذا كانت مثل هذه الأصول تشكل جزءا من المقابل مستحق السداد من قبل المانح مقابل الخدمات، فإنها لا تعد منحًا كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (١٢). وبدلا من ذلك، تتم المحاسبة عنها على أنها جزء من سعر المعاملة كما تم تعريفه في معيار المحاسبه المصري رقم (٤٨).

تاريخ السريان

٢٨- يجب على المنشأة تطبيق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يوليو ٢٠١٩.

القواعد الانتقالية

٢٩- مع مراعاة الفقرتين "٣٠" و"٣٠أ"، تتم المحاسبة عن التغيرات في السياسة المحاسبية بأثر رجعى وفقًا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).

٣٠- إذا كان من غير العملى للمشغل تطبيق هذا التفسير –بأثر رجعى – لأي ترتيب خدمة معين، في بداية أول فترة معروضة، فإنه يجب عليه:

(أ) إثبات الأصول المالية والأصول غير الملموسة التي كانت موجودة في بداية أول فترة معروضة.

(ب) استخدام القيمة الدفترية السابقة لتلك الأصول المالية والأصول غير الملموسة (أيًا كان تصنفيها سابقًا) على أنها قيمتها الدفترية كما في ذلك التاريخ.

(ج) اختبار اضمحلال قيمة الأصول المالية والأصول غير الملموسة التي تم اثباتها في ذلك التاريخ، ما لم يكن ذلك من غير العملى، وفى هذه الحالة يجب اختبار الاضمحلال كما في بداية الفترة الحالية.

٣٠أ- استثناء من متطلبات الفقرتين "٢٩" و"٣٠"، يجوز للمنشآت التي كان لديها ترتيبات امتيازات خدمة عامة الناشئة قبل ١ يوليو ٢٠١٩ وتكون قد عالجتها في القوائم المالية السابقة وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها" أن تختار وقت بدء سريان هذا التفسير أن تستمر في تطبيق تلك المعالجة المحاسبية وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) حتى نهاية تلك الترتيبات فقط دون غيرها. ولايجوز لاحقًا تطبيق هذا الاستثناء للمنشآت التي لم تختر تطبيقه عند بدء سريان هذا التفسير.

٣٠ب- إذا استخدمت المنشأة الاستثناء الوارد في الفقره "٣٠أ"، يجب الإفصاح عن الأثر على القوائم المالية إذا ما تم تطبيق هذا التفسير بأثر رجعي وفقا للفقرة "٢٩" إلا إذا كان ذلك غير عملي.

الملحق أ

إرشادات التطبيق

يعد هذا الملحق جزءًا لا يتجزأ من التفسير .

النطاق (الفقرة "٥")

أت١– تبين الفقرة "٥" من هذا التفسير أن البنية التحتية تقع ضمن نطاق التفسير عندما تتطبق الشروط التالية:

(أ) كان المانح يتحكم في، أو ينظم، الخدمات التى يجب على المشغل تقديمها بواسطة أصول البنية التحتية، والى من يجب عليه تقديمها لهم، وبأى الأسعار.

(ب) كان المانح يتحكم – من خلال الملكية، أو حق الانتفاع أو خلاف ذلك –بأى حصة متبقية مهمة في أصول البنية التحتية عند نهاية أجل الترتيب.

أت٢– يمكن أن يكون التحكم أو التنظيم المشار إليهما في الشرط (أ) بموجب عقد أو خلافه (مثلاً من خلال جهة تنظيمية)، وتشمل الحالات التي يشتري فيها المانح جميع المخرجات وتلك التي يشتري فيها مستخدمون آخرون بعض أو كل المخرجات. وعند تطبيق هذا الشرط، يجب الأخذ في الحسبان المانح وأي أطراف مرتبطه بهً . فإذا كان المانح من الهيئات العامة، فإن القطاع العام ككل، بالإضافة إلى أي جهات تنظيمية تعمل للمصلحة العامة، يجب اعتبارها طرفًا ذا علاقة بالمانح لأغراض هذا التفسير.

أت٣– لغرض الشرط (أ)، لا يلزم أن يكون لدي المانح تحكم كامل في السعر: يكفي أن يكون السعر منظمًا من قبل المانح (كرقيب)، أو من خلال العقد أو جهة رقابية، على سبيل المثال، عن طريق وضع حد اعلي للأسعار. وبالرغم من ذلك، يجب تطبيق الشرط علي جوهر الاتفاقية. ويجب أن يتم تجاهل أي سمات غير أساسية، مثل وجود حد أعلى للأسعار يطبق فقط في حالات نادرة الحدوث. وبالعكس، إذا كان العقد، على سبيل المثال، يمنح المشغل حرية تحديد الأسعار، ولكن أي زيادة في الربح ترد إلى المانح، فيكون هناك حد أقصي لعائد المشغل وبالتالي يكون قد تم استيفاء عنصر التحكم في السعر.

أت٤– لغرض الشرط (ب)، يجب أن يحد تحكم المانح في أي حصة متبقية مهمة من القدرة العملية للمشغل على بيع أو رهن البنية التحتية وأن تعطي المانح حقًا مستمرًا في الاستخدام طوال فترة الترتيب. وتكون الحصة المتبقية في البنية التحتية هي القيمة المقدرة للبنية التحتية بافتراض أنها حاليًا في العمر وفي الحالة المتوقعة في نهاية فترة الترتيب.

أت٥- يجب التفرقة ما بين التحكم والإدارة. فإذا كان لدي المانح كل من درجة التحكم الموضحة في الفقرة "٥(أ)" وفي أي حصة متبقية مهمة في البنية التحتية، فإن دور المشغل هو فقط إدارة البنية التحتية نيابة عن المانح، حتي ولو كان للمشغل في العديد من الحالات حرية واسعة في التصرفات الإدارية.

أت٦- يحدد الشرطان (أ) و (ب) معًا متي يكون التحكم في البنية التحتية من قبل المانح لمدى عمرها الاقتصادي بالكامل، (بما في ذلك أي استبدالات مطلوبة) (أنظر الفقرة "٢١"). فعلى سبيل المثال، إذا كان يتعين على المشغل استبدال جزء من بند للبنية التحتية خلال فترة الترتيب (مثل الطبقة العليا من الطريق أو سطح مبني)، فإنه يجب الأخذ في الحسبان بند البنية التحتية ككل. وعليه، فإنه يتم استيفاء الشرط (ب) لكامل البنية التحتية، بما في ذلك الجزء الذي يتم استبداله، إذا كان المانح يتحكم في أي حصة متبقية مهمة في البديل النهائي لذلك الجزء.

أت٧- في بعض الأحيان يتم – جزئيًا – تنظيم استخدام البنية التحتية رقابيا بالطريقة الموضحة في الفقرة "٥(أ)" ولا يكون هناك –تنظيم رقابي علي جزء آخر. وبالرغم من ذلك، تأخذ هذه الترتيبات مجموعة متنوعة من الاشكال:

(أ) أي أصول بنية تحتية يمكن فصلها – ماديًا – ويكون بالإمكان تشغيلها – بشكل مستقل – وتستوفي تعريف وحدة توليد نقد كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١)، فإنه يجب أن يتم تحليلها – بشكل منفصل – إذا كان يتم استخدامها – بشكل كامل – لأغراض غير خاضعة للتنظيم من جهة رقابية. فعلي سبيل المثال، قد ينطبق هذا على جناح خاص في مستشفي، حيث يتم استخدام بقية المستشفى من قبل المانح لعلاج المرضى.

(ب) عندما تكون هناك أنشطة ثانوية بحتة (مثل متجر مستشفي) غير خاضعة لتنظيم رقابي، فإنه يجب تطبيق اختبارات التحكم كما لو كانت تلك الخدمات غير موجودة، لأنه في الحالات التي يتحكم فيها المانح في الخدمات بالطريقة الموضحة في الفقرة "٥"، فإن وجود أنشطة ثانوية لا ينتقص من تحكم المانح في البنية التحتية.

أت٨- قد يكون للمشغل الحق في استخدام البنية التحتية التي يمكن فصلها الموضحة في فقرة "أت٧(أ)"، أو المرافق المستخدمة لتقديم الخدمات الثانوية غير المنظمة رقابيا الموضحة في فقرة "أت٧ (ب)". وفي أي من الحالتين قد يكون هناك – من حيث الجوهر – عقد إيجار من المانح إلى المشغل، وإذا كان كذلك، فيجب المحاسبة عنه وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

قائمة تعريف المصطلحات

معايير المحاسبة المصرية

قائمة تعريف المصطلحات

ترافق هذه القائمة معايير المحاسبة المصرية وتعتبر جزءًا لا يتجزأ منها

تم ترتيب هذه القائمة ترتيبًا أبجديًا وذلك بعد حذف "ال" التعريف.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٢٣	**الأبحاث** *Research*	هي فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل إكتساب وتفهم معرفة علمية أو فنية جديدة.
٢٢	**اتفاقية الأسهم المشروطة** *Contingent share agreement*	هي اتفاقية لإصدار أسهم معتمدة على تحقق شروط معينة.
٢٢	**الأثر العادى للتخفيض** *Dilution*	هو الانخفاض في نصيب السهم في الأرباح أو الزيادة في نصيب السهم من الخسارة الناتجة عن افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل قد تم تحويلها وأن خيارات (البيع / الشراء) قد تم استخدامها وأن الأسهم المحتملة قد تم إصدارها مع تحقق الشروط الخاصة بها.
٢٢	**الأثر المضاد للتخفيض** *Antidilution*	هو الزيادة في نصيب السهم في الأرباح أو النقص في نصيب السهم من الخسارة والناشئة عن افتراض أن الأدوات القابلة للتحويل قد تم تحويلها وأن خيارات (البيع / الشراء) قد تم استخدامها وأن الأسهم المحتملة قد تم إصدارها مع تحقق الشروط الخاصة بها.
١	**إجمالي الدخل الشامل** *Total comprehensive income*	هو التغير فى حقوق الملكية خلال الفترة والناتج عن معاملات وأحداث أخرى فيما عدا التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم هذه. ويشمل إجمالى الدخل الشامل كافة بنود كل من "الأرباح أو الخسائر" و" الدخل الشامل الآخر".
٤٧	**إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي**	هو التكلفة المستهلكة للأصل المالي، قبل تعديلها بأي مخصص خسارة.
٣٢	**احتمالية عالية** *Highly probable*	أى أن حدوثه يعد أكبر من " محتمل".

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٧	**الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية** *Events after the reporting period*	هى تلك الأحداث التى تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث فى صالح المنشأة أو فى غير صالحها. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث: (أ) أحداث توفر أدلة إضافية عن حالات كانت قائمة فى تاريخ الميزانية وتتطلب تعديل فى القوائم المالية. و(ب) أحداث تشير إلى حالات نشأت بعد تاريخ الميزانية ولا تتطلب تعديلا فى القوائم المالية، وقد تتطلب الإفصاح عنها فى القوائم المالية.
٣٧	**اختبار مدى كفاية الالتزامات** *Liability adequacy test*	تقدير يحدد بموجبه ما إذا كانت القيمة الدفترية للالتزامات التأمينية فى حاجة إلى الزيادة (أو ما إذا كانت القيمة الدفترية لتكاليف الإقتناء المؤجلة المتصلة بها أو ما يتصل بها من أصول معنوية فى حاجة إلى التخفيض) وذلك فى ضوء نتائج التدفقات النقدية المستقبلية.
٥	**أخطاء الفترات السابقة** *Prior period errors*	هى حذف أو تحريف فى القوائم المالية للمنشأة عن فترة أو فترات سابقة والتى تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات الموثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات، والتى: (أ) كانت متاحة عند الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات. و(ب) كان من المتوقع على نحومعقول الحصول عليها وأخذها فى الاعتبار عند إعداد وتصوير هذه القوائم المالية. وتتضمن هذه الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية والأخطاء فى تطبيق السياسيات المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس.
الإطار	**الآداء** *Performance*	هى العلاقة بين الإيرادات والمصروفات لمنشأة كما هى مدرجة فى قائمة الدخل.
٢٦	**أداة التغطية** **hedging instrument**	هي مشتقة مخصصة أو أصل مالي أو التزام مالي بخلاف المشتقات التي من المتوقع أن تعوض التغيرات في قيمتها العادلة أو تدفقاتها النقدية أثر التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تم تخصيصه كبند مغطى (وتعطى الفقرات من "٧٢" إلى "٧٧" والفقرات من "أت٩٤" إلى "أت٩٧" من الملحق (أ) تفصيلاً لتعريف أداة التغطية).
٢٥ ٣٩	**أداة حقوق الملكية** *Equity instrument*	هى أى عقد يثبت الحق فى باقى أصول منشأة بعد خصم جميع التزاماتها.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٢٥	**الأداة المالية** ***Financial instrument***	هى أى عقد يؤدى إلى نشأة أصل مالى لمنشأة والتزام مالى أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.
٢٥	**الأداة المحملة بحق إعادة البيع** ***Puttable instrument***	هى الأداة المالية التى تعطى لحاملها الحق فى إعادة بيع الأداة إلى مصدرها مقابل نقدية أو أى أصل مالى آخر أو التى تعاد تلقائيًا إلى مصدرها فى حالة وقوع حدث مستقبلى غير مؤكد أو فى حالة وفاة أو تقاعد حامل الأداة.
٣٩	**أدوات حقوق الملكية الممنوحة** ***Equity instrument granted***	هي الحق (سواءً كان مشروطًا أو غير مشروط) في الحصول على أدوات حقوق ملكية في المنشأة والتي تحولها المنشأة إلى طرف آخر بموجب معاملة قائمة على مدفوعات مبنية على أسهم.
١	**الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل)** ***Profit or loss***	هي إجمالى الدخل مطروحًا منه المصروفات ولا تدخل فيه بنود الدخل الشامل الآخر.
٣٨	**الأرباح أو الخسائر الاكتوارية** ***Actuarial gains or losses***	هي التغير في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة والناتج عن: (أ) تعديلات الخبرة (أثر الفروق بين الافتراضات الاكتوارية السابقة وما حدث بالفعل). و (ب) آثار التغيرات فى الافتراضات الاكتوارية.
٣٢	**ارتباط الشراء المؤكد** ***Firm purchase commitment***	هو اتفاقية مع طرف غير ذى صلة، ملزمة بالنسبة لكلا الطرفين وعادة ما تكون واجبة النفاذ بقوة القانون، و (أ) تحدد هذه الاتفاقية جميع الشروط الجوهرية، بما فى ذلك سعر الصفقات وتوقيتها، و (ب) تتضمن عامل غير تحفيزى مقابل عدم الآداء يكون ضخمًا بما يكفى لجعل الآداء أمرًا ذا احتمالية عالية.
٤٧	**الارتباط المؤكد** ***Firm commitment***	هو اتفاق ملزم لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد فى تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.
٢٤	**الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام** ***Tax base of an asset or liability***	هو القيمة المتعلقة بهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

التعريف	المصطلح	رقم المعيار
استبعاد استثمار العقاري من قائمة المركز المالي وذلك عند التصرف فيه أو عندما يتم سحبه نهائيا من الاستخدام ولا توجد أية منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة من التصرف فيه.	**استبعاد الاستثمار العقاري من الدفاتر**	٣٤
تستبعد القيمة الدفترية للأصل الثابت من الدفاتر: (أ) عندما يتم التخلص منه. أو(ب) عندما لا تتوقع المنشأة أية منافع اقتصادية مستقبلية سواء من استخدامه أو التخلص منه.	**استبعاد الأصل الثابت من الدفاتر**	١٠
هو إزالة أصل مالي أو التزام مالي تم الاعتراف به سابقاً من قائمة المركز المالي للمنشأة.	**الاستبعاد من الدفاتر** ***Derecognition***	٤٧
هى عقارات (أراضى أو مبانٍ –أو جزء من مبنً –أو كليهما) محتفظ بها من المالك لتحقيق إيجار أو إرتفاع فى قيمتها أو كليهما وليست: (أ) للاستخدام فى الانتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الادارية. أو(ب) للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.	**الاستثمارات العقارية** ***Investment property***	٣٤
هو استخدام الأصل غير المالى من قبل المشاركين في السوق بطريقة تعظم من قيمة الأصل أو مجموعة من الأصول والالتزامات (على سبيل المثال، مؤسسة أعمال) التي سيتم استخدام الأصل ضمنها.	**الاستخدام الأفضل والأحسن** ***Highest and best use***	٤٥
يتم إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة وعليه يفترض أن ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص كبير فى حجم عملياتها.	**الإستمرارية** ***Going concern***	الإطار
هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك من الأصل غير الملموس على مدار الاستفادة المتوقعة منه.	**الاستهلاك** ***Amortization***	٢٣ ٣١
هو مورد: (أ) تتحكم فيه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة. (ب) يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية للمنشأة.	**الأصل** ***Asset***	٢٣
هو الأصل الذي يمثل حق المستأجر لاستخدام الأصل محل العقد لمدة عقد التأجير.	**أصل "حق الانتفاع"**	٤٩

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٧	**الأصل أو الالتزام المالى المقيم بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر** **Financial asset or financial liability at fair value through profit or loss**	هو الأصل المالى أو الالتزام المالى الذي تتوافر فيه أيٍ من الشروط التالية: (أ) تم تبويبه كأصل محتفظ به لأغراض المتاجرة، ويتم هذا التبويب إذا كان: (١) تم اقتناؤه أو نشأ بصفة أساسية لغرض البيع أو إعادة الشراء فى مدى زمني قصير. أو (٢) جزءًا من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معًا ويوجد دليل على وجود معاملات فعلية حديثة تؤيد الحصول على أرباح قصيرة الأجل. أو (٣) مشتقات مالية (فيما عدا المشتقات المالية التى تمثل أداة تغطية مخصصة وفعالة). (ب) تم تخصيصه عند الاعتراف الأولى بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، ويمكن للمنشأة استخدم هذا التخصيص فقط عند سماح فقرة "١١أ" بذلك أو عندما يؤدى عمل ذلك إلى الحصول على معلومات أكثر ملاءمة لأنه إما: (١) يلغى أو يخفض جوهريًا عدم أتساق القياس أو الاعتراف (يشار إليه فى بعض الأحيان بعدم القابلية المحاسبية) والذي سينجم عن قياس الأصول والالتزامات أو الاعتراف بمكاسبها وخسائرها على أسس مختلفة. أو (٢) مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية أو كليهما ويتم تقييم أدائها على أساس القيمة العادلة حسب إدارة مخاطر موثقة أو استراتيجية استثمار ويتم تزويد المعلومات حول المجموعة داخليًا بناء على هذا الأساس إلى أفراد الإدارة الرئيسيين (كما هم معرفون فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥)) بمجلس إدارة المنشأة أو الرئيس التنفيذى لها مثلاً.
٢٥	**الأصل المالى** ***Financial asset***	هو أى أصل يكون إما: (أ) نقدية أو (ب) أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
		أو (ج) حق تعاقدى: (١) لاستلام نقدية أو أصل مالٍ آخر من منشأة أخرى. أو (٢) لمبادلة الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح لمصلحة المنشأة أو (د) عقد سيتم أو قد تتم تسويته فى أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون: (١) من غير المشتقات وتكون أو قد تكون المنشأة ملتزمة بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها. أو (٢) مشتقة سيتم أو قد يتم تسويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالٍ آخر، مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها ولهذا الغرض لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات التى تكون هى نفسها عقود للاستلام أو التسليم المستقبلي لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها.
٤٧	أصل مالي مضمحل ائتمانيًا	يُعد الأصل المالي بأنه مضمحل ائتمانيًا عندما يكون قد وقع واحد أو أكثر من الأحداث التي يكون لها تأثير ضار على التدفقات النقدية المستقبلية المُقدرة من ذلك الأصل المالي، ومن أمثلة الأدلة على أن الأصل المالي مضمحل ائتمانيًا البيانات الممكن رصدها حول الأحداث التالية: (أ) صعوبات مالية كبيرة للمُصدر أو للمقترض. أو (ب) خرق العقد، مثل الإخفاق في السداد أو تجاوز موعد الاستحقاق. أو (ج) أن يكون مقرض (مقرضو) المقترض، لأسباب اقتصادية أو تعاقدية تتعلق بصعوبات مالية للمقترض، قد منحوا المقترض تيسيرًا (تيسيرات) والذي بخلاف ذلك لم يكن المقرض (المقرضون) ليمنحه. أو (د) إذا أصبح من المرجح دخول المقترض في إفلاس أو في إعادة تنظيم مالي آخر. أو (ه) اختفاء سوق نشطة لذلك الأصل المالي بسبب صعوبات مالية. أو (و) شراء أو استحداث أصل مالي بخصم كبير والذي يعكس الخسائر الائتمانية المتكبدة. وقد لا يكون من الممكن تحديد حدث واحد منفرد، وبدلاً من ذلك، قد يكون الأثر المجمع لأحداث عديدة قد تسبب في جعل الأصول المالية مضمحلة ائتمانيًا.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٧	**أصل مالي مضمحل عند شرائه أو إنشائه**	هو الأصل (الأصول) المالي المُشترى أو المُستحدث الذي يعد مضمحلاً عند الاعتراف الأولي.
٣٧	**أصل التأمين** ***Insurance asset***	هو صافي الحقوق التعاقدية لشركة التأمين بموجب عقد التأمين.
٣٥	**الأصل الحيوي** ***Biological asset***	هو حيوان أو نبات حي.
٣٢	**أصل غير متداول** ***Non-current asset***	هو الأصل الذي لا يستوفى تعريف الأصل المتداول.
٢٣ ٢٩	**الأصل غير الملموس** ***Intangible asset***	هو أصل ذو طبيعة غير نقدية يمكن تحديده وليس له وجود مادي.
٣٢	**الأصل المتداول** ***Current asset***	هو الأصل الذي يستوفى أيًا من المعايير التالية: (أ) أن يكون من المتوقع أن يتم استرداده أو من المزمع بيعه أو استهلاكه فى دورة التشغيل المعتادة للمنشأة. أو (ب) أن يكون قد تم اقتناؤه منذ البداية بغرض الاتجار فيه. أو (ج) أن يكون من المتوقع استرداده خلال أثنى عشر شهرًا بعد تاريخ الميزانية. أو (د) أن يكون نقدية أو فى حكم النقدية، ما لم يكن خاضعًا لقيود لاستبداله أو استخدامه لتسوية أحد الالتزامات لمدة لا تقل عن اثنى عشر شهرًا بعد تاريخ الميزانية.
٢٨	**الأصل المحتمل** ***Contingent asset***	هو أصل ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذي لايكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة.
٤٩	**الأصل محل العقد**	هو الأصل موضوع عقد التأجير الذي تم منح حق الانتفاع به بواسطة مؤجر لمستأجر.
١٤	**الأصل المؤهل** ***Qualifying asset***	هو ذلك الأصل الذي يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه.
٤٨	**أصل ناشئ عن عقد**	هو حق المنشأة في مقابل سلع أو خدمات قامت المنشأة بتحويلها إلى عميل عندما يكون ذلك الحق مشروطًا بشيء بخلاف مرور الوقت (على سبيل المثال، أداء المنشأة في المستقبل).

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٣٧	**أصول إعادة التأمين** *Reinsurance assets*	هو صافي الحقوق التعاقدية لمعيد التأمين الصادر بموجب عقد إعادة التأمين.
٣٦	**أصول التنقيب والتقييم** *Exploration and evaluation assets*	يعترف بنفقات التنقيب والتقييم كأصول طبقًا للسياسة المحاسبية للمنشأة.
٣٨	**الأصول التى بحوزة صندوق مزايا العاملين طويلة الأجل** *Assets by held a long - term employee benefit fund*	هى أصول (بخلاف الأدوات المالية غير القابلة للتحويل التى تصدرها المنشأة المعدة للقوائم المالية) وتتسم بما يلي: (أ) تحتفظ بها المنشأة منفصلة قانونيًا عن المنشأة المعدة للتقارير وقائمة فقط لسداد مزايا العاملين أو تمويلها. و (ب) متاحة لتستخدم فقط لتسوية مزايا العاملين، وليست متاحة لدائنى المنشأة المعدة للتقارير (حتى فى حالات الإفلاس) ولا يمكن إعادتها للمنشأة المعدة للتقرير إلا إذا: (١) كانت الأصول المتبقية للصندوق كافية لتلبية التزامات النظام الخاص بمزايا العاملين أو التزامات المنشأة المعدة للتقرير. أو(٢) تم إعادة الأصول للمنشأة المعدة للتقرير لتعويض هذه المنشأة عن مزايا العاملين المسددة بالفعل.
١٠	**الأصول الثابتة** *Property, plant and equipment*	هى الأصول الملموسة التى: (أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لأغراضها الإدارية. و (ب) من المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة.
٣٣	**الأصول ذات الطبيعة النقدية** *Monetary assets*	هى الأموال المحتفظ بها والأصول التى سوف تحصل بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة.
٢٤	**الأصول الضريبية المؤجلة** *Deferred tax assets*	هى قيمة الضرائب التى يستحق استردادها فى الفترات المستقبلية فيما يتعلق ب: (أ) الفروق المؤقتة المخصومة (أى القابلة للخصم من الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية). و (ب) الخسائر الضريبية غير المستخدمة والمرحلة للفترات التالية. و (ج) الخصم الضريبى(*) غير المستخدم والمرحل للفترات التالية.

(*) اهم صور الخصم الضريبي هو خصم الضريبة الأجنبية علي دخل تحقق في الخارج من الضريبة المحلية علي نفس الدخل.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٣١	**الأصول العامة للمنشأة** ***Corporate assets***	هي الأصول بخلاف الشهرة والتي تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من الوحدة المولدة للنقد محل الاختبار والوحدات الأخرى المولدة للنقد.
٤٧	**أصول العقود مع العملاء**	هي تلك الحقوق التي يحددها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيرادات من العقود مع العملاء" لتتم المحاسبة عنها وفقًا لهذا المعيار لغرض الاعتراف وقياس مكاسب أو خسائر الاضمحلال.
٣٨	**أصول النظام** ***Plan assets***	تتضمن: (أ) الأصول التى يحتفظ بها صندوق المزايا طويلة الأجل للعاملين. (ب) بوالص التأمين المؤهلة.
١٠	**اضمحلال القيمة** ***Impairmen***	هى مقدار النقص فى القيمة الاستردادية للأصل الثابت عن قيمته الدفترية.
١٥	**أطراف العائلة المقربون لشخص** ***Close member of the family of an individual***	هم الأطراف المتوقع لهم التأثير أو التأثر بواسطة ذلك الشخص عند تعاملهم مع المنشأة، وقد يتضمن هذا: (أ) الزوجة والأطفال و (ب) أطفال الزوجة و (ج) من فى كفالة الشخص أو كفالة الزوجة
الإطار	**إعادة تقييم** ***Revaluation***	هى إعادة إثبات الأصول والالتزامات بقيم جديدة.
٥	**إعادة العرض بأثر رجعى** ***Retrospective restatement***	هو تصحيح الاعتراف والقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو كان خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبدًا.
٣٨	**إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة** ***Re-measurement of the net defined benefit liability (asset)***	تتكون من: (أ) المكاسب والخسائر الاكتوارية. و (ب) العائد على أصول النظام بعد استبعاد المبالغ المدرجة ضمن صافي العوائد على صافي التزام المزايا المحددة (أصل). و (ج) أية تغييرات في تأثير سقف الأصل بعد استبعاد المبالغ المدرجة ضمن صافي الفوائد على صافي التزام المزايا المحددة (أصل)

التعريف	المصطلح	رقم المعيار
هو برنامج أو خطة يتم تنفيذها والسيطرة عليها بواسطة إدارة المنشأة والتى تؤدى إلى تغيير جوهري في: (أ) نطاق النشاط الذي تقوم به المنشأة. أو (ب) الأسلوب الذي يتم به أداء نشاط المنشأة.	**إعادة الهيكلة** ***Restructuring***	٢٨
هو عملية إدارج البند فى الميزانية أو قائمة الدخل إذا حقق البند تعريف العنصر وكان يفى بمعايير الاعتراف التالية: (أ) إذا كان من المتوقع تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى أو من المنشأة. (ب) إذا كان له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة.	**الاعتراف** ***Recognition***	**الإطار**
هم الأشخاص الذين يملكون السلطة والمسئولية للتخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة المنشأة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة شاملاً ذلك أى مدير (سواء كان تنفيذيًا أو لا) للمنشأة.	**أفراد الإدارة العليا** ***Key management personnel***	١٥
هو عملية اقتناء تكون فيها المنشأة المقتنية هى المنشأة التى يتم اقتناء حصص حقوق ملكيتها وتكون المنشأة المصدرة لهذه الحصص هى المنشأة المقتناة، وقد يكون الأمر كذلك – على سبيل المثال – عندما تقوم منشأة خاصة بعمل ترتيبات بموجبها تقوم منشأة أصغر منها مسجلة بالبورصة باقتنائها وذلك كوسيلة من خلالها يتم التسجيل بالبورصة.	**الاقتناء العكسى** ***Reverse Acquisition***	٢٩
هو التزام حال على المنشأة ناتج من أحداث حدثت في الماضي والذي يتطلب تسويته حدوث تدفقات خارجة لموارد متضمنة منافع اقتصادية.	**الالتزام** ***Liability***	٢٨
هو واجب أو مسئولية للعمل والوفاء بطريقة محددة. ويمكن للالتزامات أن تطبق قانوناً كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعى. كما تنشأ الالتزامات كذلك عن ممارسة الأعمال العادية والعرف والرغبة فى الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو التصرف بطريقة عادلة.	**الالتزام** ***Obligation***	**الإطار**
التزام في عقد مع عميل بتحويل أي من الآتي إلى العميل: أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) مميزة بذاتها. أو ب) سلسلة من سلع أو خدمات مميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ويتم تحويلها إلى العميل بذات النمط .	**التزام الأداء**	٤٨
هى قيمة ضرائب الدخل التى يستحق سدادها فى الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة.	**الالتزامات الضريبية المؤجلة** ***Deferred tax liabilities***	٢٤

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٣٧	**الالتزام التأمينى** ***Insurance liability***	هو صافي الالتزامات التعاقدية الملزمة لشركة التأمين بموجب عقد التأمين.
٢٨	**الالتزام الحكمى** ***Constructive obligation***	هو التزام ينشأ من تصرفات المنشأة التى: (أ) تكون المنشأة قد أقرت فيه للغير أنها تقبل مسئولية معينة من واقع قواعد ثابتة وفقًا للممارسات السابقة أو من واقع السياسات المعلنة للمنشأة أو من واقع مستند محدد. و(ب) قامت المنشأة نتيجة لذلك بتكوين توقع للجزء الذي لن يتحمله الغير لإخلاء هذه المسئوليات.
٢٨	**الالتزام القانوني** ***Legal obligation***	هو الالتزام الذي ينشأ من: (أ) عقد (من خلال شروطه الصريحة أو الضمنية). أو (ب) تشريع. أو (ج) تطبيق آخر للقانون.
٢٥	**الالتزام المالى** ***Financial liability***	هو أى التزام يكون إما: (أ) التزامًا تعاقديًا: (١) لتسليم النقدية أو أصل مالى آخر إلى منشأة أخرى. أو (٢) لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط تكون على الأرجح فى غير مصلحة المنشأة. أو (ب) عقد سيتم أو قد تتم تسويته فى أدوات حقوق الملكية للمنشأة ذاتها ويكون: (١) من غير المشتقات وتكون – أو قد تكون – المنشأة ملتزمة بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية للمنشأةذاتها أو (٢) مشتقة سيتم – أو قد تم – تسويتها بطرق أخرى غير مبادلة مبلغ ثابت من النقد أو أصل مال آخر، مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها، ولهذا الغرض فإن الحقوق أو الخيارات أو الضمانات للاستحواذ على عدد محدد من أدوات ملكية المنشأة نفسها مقابل مبلغ محدد من أى عملة تعتبر أدوات ملكية إذا عرضت المنشأة الحقوق أو الخيارات أو الضمانات على الملاك الحاليين لنفس فئة أدوات الملكية غير المشتقة بالنسبة والتناسب بينهم. ولهذا الغرض أيضًا لا تتضمن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة الأدوات المالية المحملة بحق إعادة البيع والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقًا للفقرات "١٦أ" و"١٦ب" أو الأدوات التى تفرض على المنشأة التزامًا بتسلم طرف آخر حصة تناسبية فى صافي أصول المنشأة فقط عند التصفية والمبوبة كأدوات حقوق ملكية طبقًا للفقرات "١٦ج" و"١٦د" أو التى تكون هى نفسها عقود للاستلام أو التسليم المستقبلى لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ذاتها.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٧	**التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر**	هو التزام مالي يستوفي أحد الشروط التالية: (أ) يستوفي تعريف مُحتفظ به للمتاجرة. (ب) عند الاعتراف الأولي يتم تخصيصه من قبل المنشأة على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقًا للفقرة "٢,٢,٤" أو "٥,٣,٤". يتم تخصيصه إما عند الاعتراف الأولي أو لاحقًا على أنه بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقًا للفقرة "١,٧,٦".
٢٨	**الالتزام المحتمل** ***Contingent liability***	هو (أ) التزام ممكن أن ينشأ عن أحداث ماضية وسوف يتم تأكيده عن طريق حدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلى غير مؤكد والذي لا يكون بأكمله تحت سيطرة المنشأة. أو (ب) التزام حال نشأ عن أحداث في الماضي ولم يتم الاعتراف به لأنه: (١) ليس من المتوقع أن يكون هناك تدفق خارج للمنافع الاقتصادية للمنشأة لتسوية هذا الالتزام. أو(٢) لا يمكن قياس قيمته بطريقة يمكن الاعتماد عليها بصور كافية.
٤٨	**التزام مرتبط بعقد**	هو التزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل والتي تكون المنشأة قد حصلت على مقابلها (أو أن يكون المبلغ مستحقا) من العميل.
٣٥	**الإنتاج الزراعى** ***Agricultural produce***	هو منتج محصود من الأصول الحيوية للمنشأة.
٤	**أنشطة الاستثمار** ***Investing activities***	هي أنشطة اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى التي لا تدخل في حكم النقدية.
٤	**أنشطة التشغيل** ***Operating activities***	هي الأنشطة الرئيسية المنتجة للإيراد للمنشاة، والأنشطة الأخرى التي لا تمثل أنشطة استثمار أو تمويل.
٤	**أنشطة التمويل** ***Financing activities***	هي الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض بالمنشأة.
٤٢	**الأنشطة ذات الصلة** ***Relevant activities***	هي أنشطة الأعمال المستثمر فيها التي تؤثر – بشكل جوهري – على عوائد الأعمال المستثمر فيها.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٠	**انقضاء موعد الاستحقاق** ***Past due***	تكون الأداة المالية قد انقضى موعد استحقاقها عندما لا يقوم الطرف المقابل بإجراء الدفع عندما يحل استحقاق الأداة.
١٠ ٣١	**الإهلاك** ***Depreciation***	هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك لأصل على العمر الإنتاجى المقدر له.
الإطار	**الأهمية النسبية** ***Materiality***	تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التى يتخذها المستخدمون اعتمادًا على القوائم المالية.
٤٨	**الإيراد – *Revenue***	هو الدخل الناشئ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة.
١	**الإيضاحات** ***Notes***	تحتوى على معلومات بالإضافة إلى ما تم عرضه بالقوائم المالية (الميزانية – قائمة الدخل – التدفقات النقدية – التغير فى حقوق الملكية) وتقدم الإيضاحات شرحًا وتوضيحًا للبنود المعروضة فى تلك القوائم.
٢٦	**البند المغطي** ***Hedged item***	هو أصل أو التزام أو ارتباط مؤكد أو معاملة متوقعة بدرجة عالية من الاحتمال أو صافي الاستثمار فى أنشطة أجنبية والذي: (أ) عرض المنشأة لمخاطر التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية. و(ب) تم تخصيصه على أنه بند يتم تغطية مخاطره (وتعطى الفقرات من "٧٨" إلى "٨٤" وملحق أ الفقرات من "أت٩٨" إلى "أت١٠١" من الملحق (أ) تفصيلاً لتعريف البنود التى تمت تغطية مخاطرها).
١٣	**البنود ذات الطبيعة النقدية** ***Monetary items***	تشمل النقدية المحتفظ بها وأصول والتزامات المنشأة التى سوف تحصل أو تدفع بوحدات ثابتة من العملة أو قابلة للتحديد.
٣٨	**بوليصة التأمين المؤهلة** ***Qualifying insurance policy***	هى بوليصة تأمين تصدرها شركة تأمين لا تمثل طرفًا ذا علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية كما هو معرف فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٥) " الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" إذا كانت عوائد البوليصة تتسم بما يلي: (أ) يمكن استخدامها فقط لسداد أو تمويل مزايا العاملين طبقًا لنظام مزايا محددة. (ب) ليست متاحة لدائنى المنشأة المعدة للتقارير المالية (حتى فى حالة الإفلاس) ولا يمكن سدادها لهذه المنشأة إلا إذا: (١) كانت هذه العوائد تمثل أصولاً زائدة لا تتطلبها البوليصة للوفاء بجميع التزامات مزايا العاملين المشار إليها. أو (٢) كان من الممكن رد هذه العوائد لهذه المنشأة لتعويضها عن مزايا العاملين المسددة بالفعل.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٠	**تأخر السداد** **Past due**	يعتبر الأصل المالي متأخر عندما يخفق الطرف المقابل لأداء السداد عندما يستحق تعاقديًا.
٤٧	**تاريخ إعادة التبويب**	هو اليوم الأول من أول فترة تقرير تلي التغيير في نموذج الأعمال الذي ينتج عنه إعادة تبويب المنشأة للأصول المالية.
٢٩	**تاريخ الاقتناء** ***Acquisition date***	هو التاريخ الذي قامت فيه المنشأة المقتنية بالحصول على السيطرة على المنشأة المقتناة.
٤٩	**تاريخ بداية عقد التأجير**	هو التاريخ الذي يجعل فيه المؤجر الأصل محل العقد متاحًا للاستخدام بواسطة المستأجر.
٤٩	**تاريخ سريان التعديل**	هو التاريخ الذي وافق فيه كلا الطرفين على تعديل عقد التأجير.
٣٩	**تاريخ القياس** ***Measurement date***	هو التاريخ الذي يتم فيه قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة لأغراض هذا المعيار، وبالنسبة للمعاملات التي تجرى مع العاملين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة يعتبر تاريخ القياس هو تاريخ المنح، بالنسبة للمعاملات التي تجرى مع أطراف بخلاف العاملين (وأولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة)، يكون تاريخ القياس هو ذاته تاريخ حصول المنشأة على السلع أو تقديم الطرف الآخر للخدمة.
٣٩	**تاريخ المنح** ***Grant date***	التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة مع طرف آخر (بما في ذلك العاملين) على إجراء معاملة قائمة على مدفوعات مبنية على أسهم، وذلك عند توصل المنشأة والطرف الآخر إلى فهم مشترك لأحكام وشروط المعاملة، وتخول المنشأة في تاريخ المنح إلى الطرف الآخر الحق في الحصول على السداد نقدًا أو في شكل أصول أخرى أو في شكل أدوات حقوق ملكية بالمنشأة، شريطة أن يتم استيفاء شروط الاستحقاق المنصوص عليها، إن وجد. وإذا كان هذا الاتفاق خاضعًا لعملية موافقة أو اعتماد (على سبيل المثال من قبل المساهمين) ، يعتبر تاريخ المنح هو تاريخ الحصول على الموافقة أو الاعتماد.
٤٩	**تاريخ نشأة عقد التأجير (تاريخ النشأة)**	هو تاريخ اتفاقية عقد تأجير أو تاريخ تعهد الأطراف على الشروط والأحكام الأساسية لعقد التأجير أيهما أسبق.
٤٧	**تجاوز موعد الاستحقاق**	يكون الأصل المالي قد تجاوز موعد استحقاقه عندما يكون الطرف المقابل قد فشل في الوفاء بالمدفوعات عندما تستحق تلك المدفوعات تعاقديًا.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٢٩	**تجميع الأعمال** *Business combination*	هو معاملة أو حدث آخر يتم بموجبه حصول المنشأة المقتنية على السيطرة على واحد أو أكثر من أنشطة الأعمال ويطلق على هذه المعاملات أحيانًا " الاندماج الحقيقى" أو " اندماج المتساويين" وهى أيضًا بجمعيات أعمال طبقًا للتعريف الوارد في معيار (٢٩).
١	**التحريف أو الإسقاط الهام نسبيًا** *Material omissions or misstatements*	يعتبر هامًا فى حالة ما إذا كان هذا التحريف أو الإسقاط – منفردًا أو مجتمعًا – يؤثر على متخذ القرار الذي يعتمد على القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة وحجم ومدى الحكم الشخصى فى الحالات المثلة، ويعتبر طبيعة أو حجم البند أو كلاهما معًا من العوامل التى تحدد الأهمية النسبية.
٣٥	**التحويل الحيوي** *Biological transformation*	يتكون من عمليات النمو ووقف النمو والإنتاج والتكاثر والتى ينتج عنها تغيرات كمية أو نوعية فى الأصل الحيوي.
٤	**التدفقات النقدية** *Cash flows*	هى التدفقات النقدية وما في حكمها الداخلة والخارجة.
٤٥	**التدفقات النقدية المتوقعة** *Expected Cash flows*	المتوسط المرجح المحتمل (أي المتوسط الحسابى للتوزيع) للتدفقات النقدية المستقبلية.
٤٣	**الترتيبات المشتركة** **Joint arrangements**	هي اتفاقية بين طرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة.
١	**تسويات إعادة التطبيق** *Reclassification adjustment*	هى المبالغ التى يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة الحالية والتى سبق الاعتراف بها فى الدخل الشامل الآخر فى الفترة الحالية أو الفترات السابقة.
٣٨	**تسوية**	هي معاملة تلغى كل الالتزامات القانونية والحكمية لكل أو بعض المزايا المتوفرة تحت نظام المزايا المحددة بخلاف المدفوع من المزايا إلى أو نيابة عن عاملين ضمن شروط النظام والتي تتضمنها الافتراضات الاكتوارية.
٥	**التطبيق بأثر رجعى** *Retrospective application*	هو تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لوكانت هذه السياسة مطبقة بصفة مستمرة.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
١	**التطبيق غير العملى** ***Impracticable applying***	يعد تطبيق أحد المتطلبات "غير عملى" عندما تعجز المنشأة عن تطبيقه بعد بذل كل المجهودات المعقولة لتطبيقه.
٥	**التطبيق المستقبلى** ***Prospective application***	للتغيير فى السياسة المحاسبية والاعتراف بتأثير التغيير فى التقديرات المحاسبية يتمثل على الترتيب فيما يلي: – (أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة. و (ب) الاعتراف بتأثير التغير فى التقدير المحاسبى فى الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.
٢٣	**التطوير** ***Development***	هو تطبيق نتائج البحوث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما بغرض تقديم إنتاج جديد أو محسن بشكل جوهرى لمواد وأدوات أو منتجات أو عمليات أو أنشطة أو خدمات وذلك قبل البدء فى الإنتاج على نطاق تجارى.
٤٩	**تعديل عقد التأجير**	هو التغير في، نطاق عقد التأجير أو مقابل عقد التأجير، لم يكن جزءًا من الشروط والأحكام الأساسية لعقد التأجير (على سبيل المثال: إضافة أو إنهاء حق الانتفاع بواحد أو أكثر للأصول محل العقد أو تمديد أو تقصير الفترة التعاقدية لعقد التأجير).
٥	**تعذر التطبيق من الناحية العملية** ***Impracticable applying***	يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملى عندما يتعذر على المنشأة تطبيقه بعد القيام بكل المجهودات المعقولة فى هذا الشأن. وقد يتعذر من الناحية العملية تطبيق التغيير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ عن فترة معينة وذلك عندما: (أ) لا يمكن تحديد آثار التطبيق بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى. أو (ب) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة فى هذه الفترة. أو (ج) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى إعداد تقديرات هامة عن القيم وكان من المستحيل تمييز المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات بصورة موضوعية عن غيرها من المعلومات التى: (١) تقدم أدلة عن الظروف التى كانت قائمة فى تاريخ الاعتراف أو القياس أو الإفصاح عن هذه القيم. و (٢) كان من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
١٥	**التعويضات** *Compensation*	تتضمن كل مزايا العاملين كما تم تعريفها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) وهي كافة أنواع المقابل المدفوع أو المقدم بواسطة الشركة أو نيابة عن الشركة فى مقابل خدمات أديت للشركة، ويتضمن كذلك المقابل المدفوع نيابة عن الشركة القابضة والمتعلق بالمنشأة وهذا يتضمن: – (أ) مزايا العاملين قصيرة الأجل مثل الأجور والمرتبات ومساهمة المنشأة فى التأمينات الاجتماعية والإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة وتوزيعات الأرباح والمكافآت (إذا كانت ستدفع خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة) والمزايا غير النقدية (مثل الرعاية الصحية والسكن ووسيلة الانتقال والسلع والخدمات المجانية أو المدعمة). و (ب) نظام معاش وتقاعد العاملين كالمعاشات ومزايا التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة والرعاية الصحية بعد التقاعد. و (ج) مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل متضمنة الإجازات طويلة الأجل أو المزايا طويلة الأجل الأخرى أو مزايا العجز طويلة الأجل وكذلك توزيعات الأرباح والمكافآت المؤجلة (فى حالة عدم سدادها بالكامل خلال ١٢ شهر من نهاية الفترة). و (د) مقابل إنهاء الخدمة و (هـ) مزايا تعويضات فى شكل حصص أو حقوق ملكية.
٥	**التغيير فى التقدير المحاسبى** *Change in accounting estimate*	هو تعديل القيمة الدفترية لأي أصل أو التزام أو تعديل قيمة الإهلاك الدورى لأي أصل وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات. وينشأ التغيير فى التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة وبالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحًا لأخطاء.
٣٢ ٣٥	**تكاليف البيع** *Cost to sell*	التكاليف الإضافية التى تعزى بشكل مباشر إلى التصرف فى أصل من الأصول (أو المجموعة الجارى التخلص منها)، مع استبعاد تكاليف التمويل ومصروفات الضريبة على الدخل.
٣١	**تكاليف التخلص** *Cost of disposal*	هى التكاليف الإضافية التي تتعلق مباشرة بالتخلص من أصل أو وحدة مولدة للنقد مع استبعاد تكاليف التمويل ومصروفات الضرائب الدخلية.
٤٩	**التكاليف المباشرة الأولية**	هي التكاليف الإضافية للحصول على عقد تأجير والتي لن يتم تكبدها لو لم يتم الحصول على عقد التأجير، باستثناء تلك التكاليف المتكبدة بواسطة المؤجر الصانع أو التاجر فيما يتعلق بعقد التأجير التمويلي.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٧	**تكاليف المعاملة**	هي التكاليف الاضافية التي يمكن عزوها -بشكل مباشر- إلى اقتناء أو إصدار أو استبعاد أصل مالي أو التزام مالي (راجع الفقرة "ب٨,٤,٥"). والتكلفة الإضافية هي تلك التي لم يكن ليتم تحملها إذا لم تقم المنشأة باقتناء أو إصدار أو استبعاد الأداة المالية.
٤٥	**تكاليف المعاملة** *Transaction costs*	هي تكاليف بيع أصل أو نقل التزام في السوق الرئيسية (أو السوق الأكثر إيجابية) للأصل أو الالتزام والمنسوبة مباشرة للتصرف بالأصل أو تحويل الالتزام، وينطبق عليها الشرطان التاليان: (أ) تنتج مباشرة من المعاملة وأن تكون لازمة لهذه المعاملة. (ب) لم تكن تتكبدها المنشأة لولم تتخذ قرار بيع الأصل أو تحويل الالتزام (على غرار تكاليف البيع كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى (٣٢))
٤٥	**تكاليف النقل** *Transport costs*	هي التكاليف التي يتم تكبدها لنقل أصل من موقعه الحالي إلى السوق الرئيسى (أو السوق الأكثر إيجابية).
١٠ ٢٣ ٣٤	**التكلفة** *Cost*	هى مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوعة أو القيمة العادلة لمدفوعات أخرى قدمت من أجل الحصول على الأصل من أجل إقتنائه أو إنشائه أو القيمة التى تنسب لهذا الاصل عند الاعتراف الأولى طبقًا للشروط المحددة لمعيار آخر من معايير المحاسبة المصرية، على سبيل المثال معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) المدفوعات المبنية على أسهم.
١٤	**تكلفة الاقتراض** *Borrowing costs*	هى الفوائد والتكاليف الأخرى التى تتكبدها المنشأة نتيجة لاقتراض الأموال.
الإطار	**التكلفة التاريخية** *Historical cost*	هى أساس قياس يتم بناءً عليه تسجيل الأصول بالمبلغ النقدى (أو ما فى حكمه) الذي دفع أو بالقيمة العادلة لما أعطى بالمقابل فى تاريخ الحصول عليها. وتسجل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزام - أو فى بعض الظروف مثل ضرائب الدخل - بمبلغ النقدية (أو ما فى حكمها) الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن النشاط العادى للمنشأة.
الإطار	**التكلفة الجارية** *Current cost*	هى مبلغ النقدية أو ما فى حكم النقدية والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله فى الوقت الحاضر أو هى المبلغ غير المخصم من النقدية أو ما فى حكمها والمطلوب لسداد تعهد فى الوقت الحاضر.
٣٨	**تكلفة الخدمة الحالية** *Current service cost*	هى الزيادة فى القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الناجمة عن خدمة العامل فى الفترة الحالية.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٣٨	**تكلفة الخدمة السابقة** *Past service cost*	هى الزيادة فى القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة لخدمة العاملين فى الفترات السابقة الناتجة فى الفترة الحالية عن إدخال أو إجراء تعديلات فى مزايا ما بعد نهاية الخدمة أو مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المزايا أو تحسينها) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المزايا القائمة).
٤٧	**التكلفة المستهلكة للأصل المالى أو الالتزام المالى** *Amortised cost of a financial asset or financial liability*	هي المبلغ الذي يتم به قياس الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الاعتراف الأولي مطروحًا منه دفعات سداد المبلغ الأصلي ومُضافاً إليه أو مطروحًا منه الاستهلاك المُجمع باستخدام طريقة الفائدة الفعلية لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي والمبلغ في تاريخ الاستحقاق ومعدلاً للأصول المالية، بأي مخصص خسارة.
٢١	**التمويل** *Funding*	هو تحويل الأصول إلى صندوق مستقل عن مؤسسة صاحب العمل وذلك لمقابلة الالتزامات المستقبلية لسداد مزايا التقاعد.
٣٦	**التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية** *Exploration for and evaluation of mineral resources*	هو البحث عن الموارد التعدينية بما فى ذلك المعادن والبترول والغاز الطبيعى والموارد المماثلة غير المتجددة بعد حصول المنشأة على الحقوق القانونية للتنقيب فى منطقة محددة وكذلك تحديد الجدوى الفنية والفائدة التجارية من استخراج المورد التعدينى.
٤٧	**توزيعات الأرباح**	هي توزيعات للأرباح على حملة أدوات حقوق الملكية بما يتناسب مع حيازتهم من فئة معينة لرأس المال.
٣٧	**حامل الوثيقة** *Policyholder*	هو الطرف الذي له الحق فى التعويض بموجب عقد التأمين فى حالة وقوع حدث مؤمن ضده.
٣٨	**الحدث الملزم** *Obligation event*	هو الحدث الذي يؤدى إلى خلق التزام قانوني أو حكمى والذي يترتب عليه عدم وجود بديل واقعى للمنشأة إلا تسوية هذا الالتزام.
٣٧	**الحدث المؤمن ضده** *Insured event*	هو حدث مستقبلى غير مؤكد يتم تغطيته بموجب عقد التأمين وينتج عنه مخاطر تأمين.
٣٥	**الحصاد** *Harvest*	هو فصل الإنتاج عن الأصل الحيوي أو إيقاف حياة الأصل الحيوي.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٤	**الحصة في منشأة أخرى** ***Interest in another entity***	لأغراض هذا المعيار، تشير إلي الحصة في منشأة أخرى إلى المشاركة التعاقدية وغير التعاقدية التي تعرض المنشأة إلى تذبذب في العوائد الناتجة من أداء المنشأة الأخرى. ويمكن اثبات الحصة في المنشأة الأخرى على سبيل المثال عن طريق امتلاك أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين هذا بالإضافة إلى أشكال مشاركة أخرى مثل توفير التمويل ودعم السيولة وتعزيز الائتمان والضمانات. وهي تتضمن الوسائل التي تكون من خلالها للمنشأة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على منشأة أخرى. وليس من الضروري اعتبارها حصة في منشأة أخرى لعدم وجود علاقة عميل بمورد. تقدم الفقرات من "أت٧" إلى "أت٩" معلومات إضافية عن الحصص في منشأة أخرى، وتشرح الفقرات من "أت ٥٥" إلى "أت٥٧" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٢) تذبذب العائدات.
الإطار	**حق الملكية** ***Equity***	هو حق أصحاب المنشأة المتبقى فى الأصول بعد طرح كافة الالتزامات.
٢٩ ٤٢	**حقوق الأقلية /الحصص غير المسيطرة** ***Non-Controlling interest***	حقوق الملكية في شركة تابعة لا تنسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الشركة الأم.
٤٢	**حقوق الانتزاع**	هي حقوق تجرد متخذ القرار من سلطته لاتخاذ القرارات
٤٢	**حقوق الحماية** ***Protection rights***	حقوق مصممة لحماية حصص الطرف الذي يمتلك هذه الحقوق دون إعطائه السلطة على المنشأة التي ترتبط بها هذه الحقوق.
٤٢	**حقوق العزل** ***Removal rights***	هي حقوق تجريد صانع القرار من صلاحياته في صنع القرارات.
٢٩	**حقوق الملكية** ***Equity interests***	يستخدم هذا المصطلح عامة ليعنى حصص الملكية لمستثمر يمتلك منشآت أو مالك أو عضو أو حقوق مشارك في صناديق الاستثمار
٤٩	**حوافز عقد التأجير**	هي دفعات تمت بواسطة مؤجر لمستأجر مرتبطة بعقد تأجير أو تعويض أو تحمل بواسطة المؤجر لتكاليف المستأجر.
الإطار	**الحياد** ***Neutrality***	هو خلو المعلومات فى القوائم المالية من التحيز.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
الإطار	**الخسائر** *Losses*	هى نقصان فى المنافع الاقتصادية ولا تختلف فى طبيعتها عن المصروفات الأخرى.
٤٧	**الخسائر الائتمانية**	الفرق بين جميع التدفقات النقدية التعاقدية المستحقة للمنشأة وفقاً للعقد وجميع التدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة استلامها (أي كل العجز النقدي)، مخصومًا بمعدل الفائدة الفعلي الأصلي (أو معدل الفائدة الفعلي المعدل بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المضمحلة عن شرائها أو إنشائها). ويجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار الدفع المقدم، والتمديد، والاستدعاء والخيارات المشابهة) خلال العمر المتوقع لتلك الأداة المالية. يجب أن تتضمن التدفقات النقدية التي يتم أخذها في الحسبان التدفقات النقدية من بيع ضمان مُحتفظ به أو تعزيزات ائتمانية أخرى والتي تُعد جزءًا لا يتجزأ من الشروط التعاقدية. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير العمر المتوقع للأداة مالية -بطريقة يمكن الاعتماد عليها-. وبالرغم من ذلك، في تلك الحالات النادرة عندما لا يكون من الممكن تقدير العمر المتوقع للأداة مالية بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم الأجل التعاقدي المتبقي للأداة المالية.
٤٧	**الخسائر الائتمانية المتوقعة**	هي متوسط الخسائر الائتمانية مُرجحة بالمخاطر المتعلقة بالإخفاق الذي يحدث في السداد على أنها الأوزان.
٤٧	**الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى ١٢ اشهرًا**	الجزء من الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر الذي يمثل الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تنتج عن أحداث الإخفاق في السداد لأداة مالية والمرجحة الحدوث خلال ١٢ شهرًا بعد تاريخ التقرير.
٤٧	**الخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى العمر**	هي الخسائر الائتمانية المتوقعة التي تنتج عن جميع حالات الإخفاق الممكنة في السداد على مدار العمر المتوقع للأداة المالية.
٤٧	**خسارة الاضمحلال**	هي مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأصول المالية التي يتم قياسها وفقاً للفقرة "٢,١,٤"، ومن مبالغ الإيجار مستحقة التحصيل ومن أصول العقود مع العملاء، ومن مبلغ مجمع الاضمحلال في قيمة الأصول المالية التي يتم قياسها وفقاً للفقرة "٢,١,٤" ومخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة من تعهدات القرض وعقود الضمان المالي.
١٠ ٢٣ ٣١	**خسارة اضمحلال القيمة** *Impairment loss*	هى الزيادة فى القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع إسترداده منه.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٠	**خطر الائتمان** **Credit risk**	هو خطر أن يؤدي أحد أطراف أداة مالية إلى خسارة مالية للطرف الأخر عن طريق الإخفاق في الوفاء بالتزامه.
٤٠	**خطر السعر** **Price risk**	هو خطر تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بخلاف تلك المخاطر الناشئة عن خطر سعر الفائدة أو خطر العملة)، سواء كانت تلك التغيرات بسبب عوامل محددة للأداة المالية أو للمصدر، أو بسبب عوامل تؤثر على جميع الأدوات المالية المشابهة التي يتم المتاجرة فيها بالسوق.
٤٠	**خطر سعر الفائدة** **Interest rate risk**	هو خطر تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الفائدة السوقية.
٤٠	**خطر السوق** **Market risk**	هو خطر تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق، ويتكون خطر السوق من ثلاثة أخطار هي : خطر العملة وخطر السعر وخطر سعر الفائدة.
٤٠	**خطر السيولة** **Liquidity risk**	هو خطر أن تواجه المنشأة صعوبة في مقابلة التزاماتها المتعلقة بالتزامات مالية التي يتم تسويتها بتقديم نقدية أو أصل مالي آخر.
٤٠	**خطر العملة** **Currency risk**	هو خطر تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
٣٩	**خيار إعادة الإصدار** ***Reload option***	هو خيار جديد للاكتتاب في الأسهم يتم منحه عندما يتم استخدام الأسهم لاستيفاء سعر الممارسة في خيار سابق للاكتتاب في الأسهم.
٣٩	**خيار الاكتتاب في الأسهم** ***Share option***	هو عقد يمنح حامل السهم الحق، مع عدم إلزامه، في الاكتتاب في أسهم المنشأة بسعر ثابت أو قابل للتحديد لمدة زمنية معينة.
٢٢	**خيارات البيع على الأسهم العادية** ***Put options on ordinary shares***	هي عقود تعطى لحامليها الحق في بيع الأسهم العادية بسعر محدد خلال فترة محددة.
٢٢	**الخيارات والحقوق وما فى حكمها:** ***Options, warrants and their equivalents***	هى أدوات مالية تعطى لحاملها الحق فى شراء أسهم عادية.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
الإطار	الدخل *Income*	هو الزيادة فى المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية فى شكل تدفقات داخلة أو زيادات فى الأصول أو نقصان فى الالتزامات مما ينشأ عنهـا زيادة فى حق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة.
٤٩	دخل التمويل غير المحقق	هو الفرق بين: (أ) إجمالي الاستثمار في عقد التأجير، وبين (ب) صافي الاستثمار في عقد التأجير
١	الدخل الشامل الآخر *Other comprehensive Income*	يشمل بنود الدخل والمصروف (بما فى ذلك تسويات إعادة التبويب والتـى لا يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر "قائمة الدخل"طبقـا لمـا تتطلبـه أو تسمح به معايير المحاسبة المصرية الأخرى). وتتضمن بنود الدخل الشامل الآخر ما يلي: • إعادة قياس نظم المزايا المحددة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨)) "مزايا العاملين". • المكاسب والخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية لنشاط أجنبي (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"). • المكاسب والخسائر الناتجة عن الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية تم تخصيصها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٥,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) "الأدوات المالية"). • المكاسب والخسائر من الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة "٢,١,٤أ" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). • الجزء الفعال من المكاسب والخسائر على أدوات التغطية المستخدمة في تغطية التدفق النقدي، والمكاسب والخسائر من أدوات التغطية المستخدمة في تغطية استثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر (راجع القسم ٦ في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)). • مبلغ التغير في القيمة العادلة لبعض الالتزامات المالية المخصصة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، فيما يرتبط بالتغيرات في خطر الائتمان للالتزام (راجع الفقرة "٧,٧,٥" من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
		• التغيرات في القيمة العادلة المتعلقة بالقيمة الزمنية لعقود الخيارات عند فصل القيمة الداخلية (intrinsic value) والقيمة الزمنية لعقد الخيار وتخصيص فقط التغير في القيمة الداخلية كأداة تغطية (راجع القسم ٦ في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)). • التغيرات في قيمة العناصر الآجلة في العقود الآجلة عند فصل المكون الآجل عن المكون الفوري لعقد آجل وتخصيص فقط التغير في المكون الفوري كأداة تغطية، والتغير في مبلغ هامش أساس العملة الأجنبية (foreign currency basis spread) لأداة مالية عندما يتم استبعاده من تخصيص هذه الأداة المالية كأداة تغطية (راجع القسم ٦ في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)).
٤٤	**الدخل في المنشأة ذات الهيكل الخاص** ***Income from a structured entity***	لأغراض هذا المعيار، يشمل الدخل من المنشأة ذات الهيكل الخاص على سبيل المثال لا الحصر الرسوم الجارية وغير الجارية والفائدة وأرباح الأسهم والأرباح أو الخسائر من إعادة قياس أو الغاء الاعتراف بالحصص في المنشآت ذات الهيكل الخاص، والأرباح والخسائر من نقل الأصول والالتزامات إلى المنشأة ذات الهيكل الخاص.
٤٥	**درجات الجدارة الائتمانية** ***Credit risk rating grades***	هو معدل خطر الائتمان استنادًا إلى خطر وقوع إخفاق للأداة المالية.
٤٩	**دفعات الإيجار**	هي دفعات تمت بواسطة مستأجر لمؤجر مرتبطة بحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد التأجير تتكون مما يلي: (أ) دفعات ثابتة (تشمل دفعات ثابتة في جوهرها) ناقصًا أي حوافز عقد تأجيري. (ب) دفعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو معدل. (ح) سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر متأكدًا بشكل معقول من ممارسة هذا الخيار. (ذ) دفعات غرامات لإنهاء عقد التأجير إذا كانت مدة عقد التأجير تعكس ممارسة المستأجر خيار إنهاء عقد التأجير. بالنسبة للمستأجر تتضمن دفعات الإيجار كذلك المبالغ المتوقع أن تكون مستحقة الدفع بواسطة المستأجر بموجب ضمانات القيمة المتبقية. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
		في العقد إلا إذا اختار المستأجر الجمع بين المكونات غير الإيجارية مع المكونات الإيجارية والمحاسبة عنهما كمكون واحد لعقد التأجير. بالنسبة للمؤجر تتضمن دفعات الإيجار كذلك أي ضمانات قيمة متبقية مقدمة للمؤجر بواسطة المستأجر أو طرف ذي علاقة بالمستأجر أو طرف ثالث لا علاقة له بالمؤجر له القدرة المالية للوفاء بالتزاماته بموجب الضمان. ولا تتضمن دفعات الإيجار الدفعات المخصصة للمكونات غير الإيجارية.
٤٩	**دفعات الإيجار الاختيارية**	هي دفعات تتم بواسطة مستأجر لمؤجر لحق استخدام الأصل محل العقد خلال فترة مشمولة بخيار تمديد أو إنهاء عقد التأجير لم يتم إدراجها في مدة عقد التأجير.
٤٩	**دفعات الإيجار المتغيرة**	هي الجزء من الدفعات التي تمت بواسطة مستأجر لمؤجر لحق استخدام الأصل محل العقد خلال مدة الإيجار التي قد تختلف بسبب التغيرات في الوقائع والظروف التي تحدث بعد تاريخ بداية عقد التأجير بخلاف مرور الوقت.
٤٩	**دفعات ثابتة**	هي دفعات تمت بواسطة مستأجر لمؤجر مقابل الحق في استخدام الأصل محل العقد خلال مدة عقد التأجير بخلاف دفعات الإيجار المتغيرة.
الإطار	**رأس المل** ***Capital***	بموجب المفهوم المالى لرأس المال – مثل الأموال المستثمرة – أو القوة الشرائية المستثمرة هو صافي الأصول أو حقوق الملكية في المنشأة. وتتبنى أغلب المنشآت المفهوم المالى لرأس المال. وبموجب المفهوم المادي لرأس المال – مثل القدرة التشغيلية – هو الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة – على سبيل المثال – في وحدات الإنتاج اليومية.
الإطار	**الربح** ***Profit***	هو المبلغ المتبقى بعد طرح المصروفات (شاملاً تسويات الحفاظ على رأس المال عندما يكون ذلك مناسبًا) من الدخل. وأى مبلغ فوق ذلك المطلوب للحفاظ على رأس المال فى بداية الفترة.
٢٤	**الربح أو الخسارة المحاسبية** ***Accounting profit or loss***	هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٢٤	**الربح الضريبى (الخسارة الضريبية)** ***Taxable profit (tax loss)***	هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقًا للتشريع الضريبى والقواعد التى تضعها الإدارة الضريبية والذي تسدد (تسترد) على أساسه ضرائب الدخل.
١٣	**سعر الإقفال** ***Closing rate***	هو سعر الصرف اللحظى السائد في تاريخ نهاية الفترة المالية.
٤٨	**سعر بيع مستقل (لسلعة أو خدمة)**	السعر الذي من الممكن ان تبيع به المنشأة سلعة أو خدمة متعهد بها بشكل منفصل إلى عميل.
٤٥	**سعر الخروج** ***Exit price***	السعر الذي يتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لنقل التزام.
٤٥	**سعر الدخول** ***Entry price***	السعر المدفوع لشراء أصل أو المستلم لتحمل التزام في معاملة تبادلية.
١٣	**سعر الصرف** ***Exchange rate***	هو معدل التبادل بين عملتين مختلفتين.
١٣	**سعر الصرف اللحظى السائد** ***Spot exchange rate***	هو سعر الصرف للتسليم الفوري لوحدات العملة.
٤٨	**سعر المعاملة (لعقد مع العميل)**	مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل سلع أو خدمات متعهد بها إلى عميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة.
٣٨	**سقف الأصل** ***Asset ceiling***	هو القيمة الحالية لأى مزايا اقتصادية موجودة في شكل استردادات من النظام أو تخفيض في الاشتراكات المستقبلية للنظام
٤٢	**السلطة** ***Power***	حقوق قائمة تمنح قدره حالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.
٣٩	**سمة إعادة الإصدار** ***Reload feature***	السمة التي تنص على تقديم منحة من الخيارات الجديدة للاكتتاب في الأسهم عند استخدام أسهم فى استيفاء سعر ممارسة الحق فى خيار اكتتاب فى أسهم سابقة.
٢٢	**السهم العادى** ***Ordering share***	هو أداة ملكية تعد حقوقها تالية لحقوق كافة فئات أدوات الملكية الأخرى.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٢٢	**السهم العادى المحتمل** ***Potential ordinary share***	هي أداة مالية أو عقد قد يمنح حاملها الحق في امتلاك أسهم عادية.
٤٥	**السوق الأساسى** ***Principal market***	السوق ذو الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى للأصل أو الالتزام.
٤٥	**السوق الأكثر نفعًا** ***Most advantages market***	السوق التي تنظم المبلغ الذي يتم الحصول عليه من بيع الأصل أو تقلل من المبلغ الذي سيتم دفعه لتحويل الالتزام بعد الأخذ بعين الاعتبار تكاليف البيع والنقل.
٣٥	**السوق النشطة** ***Active market***	هى السوق التى تتوفر فيها الشروط التالية: (أ) أن تتماثل البنود التى يتم التعامل فيها فى السوق. و (ب) أن يتواجد عادة مشترون وبائعون لديهم الرغبة فى التعامل فى أى وقت وبشكل طبيعي. و (ج) الأسعار متاحة للعامة.
٥	**السياسات المحاسبية** ***Accounting policies***	هى المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التى تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية.
١٥	**السيطرة** ***Control***	هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة وذلك للحصول على منافع من أنشطتها.
٤٢	**السيطرة على المنشأة المستثمر فيها** ***Control of an investee***	يسيطر المستثمر على المنشأة المستثمر فيها عندما يتعرض المستثمر، أو يكون له الحق في عوائد متغيرة من تدخله في المنشأة المستثمر فيها ويمكن له التأثير على تلك العوائد من خلال سلطته على المنشأة المستثمر فيها.
١٥ ١٨ ٤٣	**السيطرة المشتركة** ***Joint control***	هى مشاركة بموجب اتفاق تعاقدي للسيطرة على نشاط إقتصادى. وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات التشغيلية والقرارات المالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من الشركاء (الأطراف الذين يشاركون فى السيطرة).
الإطار	**السيولة** ***Liquidity***	هى توفر النقدية فى المستقبل القريب بعد الأخذ فى الاعتبار الالتزامات المالية خلال هذه الفترة.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٧	**شراء أو بيع بالطريقة المعتادة** ***Regular way purchase or sale***	هو شراء أو بيع أصل مالى طبقًا لعقد تتطلب شروطه تسليم الأصل خلال إطار زمني يتم تحديده من خلال أسواق المال المعنية بصورة رسمية أو عرفية.
٣٩	**شرط السوق** ***Market condition***	الشرط الذي يعتمد عليه سعر الممارسة، أو استحقاق أو إمكانية ممارسة أدوات حقوق الملكية والذي يتصل بسعر السوق لأدوات حقوق ملكية المنشأة، مثل الحصول على سعر سهم معين أو مبلغ معين لفرق القيمة بالزيادة لخيار الاكتتاب في أسهم، أو تحقيق هدف معين قائم على سعر السوق لأدوات حقوق ملكية المنشأة المتصلة بمؤشر لأسعار السوق لأدوات حقوق ملكية المنشآت الأخرى.
٣٧	**شركة إعادة التأمين** ***Reinsurer***	الطرف الذي يلتزم بموجب عقد إعادة التأمين بتعويض المؤمن عليه (معيد التأمين الصادر) فى عقد إعادة التأمين فى حالة وقوع حدث مؤمن ضده.
٢٩ ٤٢	**الشركة التابعة** ***Subsidiary***	هي المنشأة التي تسيطر عليها شركة أخرى (الشركة الأم) وهى تشمل شركات الأفراد أيضًا.
١٨	**الشركة الشقيقة** ***Associate***	هى منشأة تخضع لنفوذ مؤثر من مستثمر.
٣٩	**شروط الاستحقاق** ***Vesting conditions***	الشروط التي يجب استيفاؤها حتى يصبح الطرف الآخر مستحقًا لاستلام الأموال النقدية - وغيرها من الأصول - أو أدوات حقوق الملكية في المنشأة، بموجب عقد قائم على مدفوعات مبنية على أسهم. وتضم شروط الاستحقاق شروط الخدمة التي تقتضي أن يقوم الطرف الآخر بإتمام مدة خدمة معينة، كما تضم شروط الأداء التي تتطلب استيفاء أهداف أداء محددة (على سبيل المثال زيادة محددة في أرباح المنشأة عبر مدة زمنية معينة).
٤٣	**الشريك في المشروع المشترك** ***Joint renter***	هو طرف في مشروع مشترك يكون له سيطرة مشتركة على هذا المشروع.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٣٧	**شكل المشاركة الاختيارية** ***Discretionary Participation feature***	حق تعاقدى فى الحصول على مزايا إضافية كعنصر متمم للمزايا المضمونة والتى: (أ) يحتمل أن تشكل جزءًا كبيرًا من إجمالى المزايا التعاقدية. و (ب) يحدد قيمتها وتوقيت صرفها بموجب العقد بناءً على تقدير المصدر. و (ج) تبنى من الناحية التعاقدية على: (١) أداء مجموعة بعينها من العقود أو نوع محدد من العقود. أو (٢) عوائد الاستثمار المحققة و/ أو غير المحققة على مجموعة معينة من الأصول التى يحتفظ بها المصدر. أو (٣) الأرباح أو الخسائر الخاصة بالشركة أو الصندوق أو أية منشأة أخرى تقوم بإصدار العقد.
٢٩	**الشهرة** ***Goodwill***	هى المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن الأصول التى لا يمكن تحديدها والاعتراف بها بشكل منفرد كل على حدى.
٤٩	**صافي الاستثمار في عقد التأجير**	هو إجمالي الاستثمار في عقد التأجير مخصومًا بمعدل الفائدة الضمني في عقد التأجير.
١٣	**صافي الاستثمار فى نشاط أجنبى** ***Net investment in a foreign operation***	هو قيمة نصيب المنشأة التى تعرض قوائمها المالية فى صافي أصول الكيان الأجنبى.
٢١	**صافي الأصول المتاحة لمزايا التقاعد** ***Net assets available for benefit***	هي أصول النظام مخصومًا منها التزاماته والتي لا تدخل ضمنها القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها.
٣٨	**صافي التزام (أصل) المزايا المحددة** ***Net defined benefit liability (asset)***	هو العجز أو الفائض بعد تعديله بأى أثر بعدم تجاوز صافي أصل المزايا المحددة عن سقف الأصل ويعرف العجز أو الفائض بأنه: (أ) القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة. ناقصًا (ب) القيمة العادلة لأصول الالتزام

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٣٨	**صافي الفائدة من صافي التزام (أصل) المزايا المحددة** ***Net interest on the net defined benefit liability***	هو التغير خلال الفترة في صافي التزام (أصل) المزايا المحددة والذي ينتج عن مرور الوقت.
٢	**صافي القيمة الاستردادية** ***Net realizable value***	هو السعر التقديرى للبيع من خلال النشاط العادى ناقصًا التكلفة التقديرية للإتمام وكذلك أية تكلفة أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع.
٤٢	**صانع القرار** ***Decision maker***	منشأة تمتلك حقوق صنع القرارات والتي تكون عبارة عن موكل أو وكيل لأطراف أخرى.
٢٩	**صناديق الاستثمار** ***Mutual Entity***	هى منشأة لا يمتلكها مستثمرون على سبيل المثال، شركة تأمين مشتركة أو صندوق استثمار يقدم تكاليف أقل أو مزايا اقتصادية أخرى مباشرة وبالتناسب لحملة وثائق التأمين أو المشاركين فيها.
٣٤	**صندوق الاستثمار العقارى**	هو صندوق استثمار مغلق يصدر وثائق مقابل استثمارات الصندوق فى الاصول العقارية من اراض وعقارات مبنية وغيرها من الاصول التى تضمن حدا معينا من السيولة.
٢٤	**الضريبة الجارية** **Current tax**	هى قيمة الضرائب المستحقة السداد (الاسترداد) المرتبطة بصافي الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) للفترة.
٤٩	**ضمان القيمة المتبقية**	هو الضمان الذي يقدم للمؤجر بواسطة طرف ليس له علاقة بالمؤجر بأن قيمة (أو جزء من قيمة) الأصل محل العقد في نهاية عقد التأجير ستكون مبلغاً محددًا على الأقل.
١٥	**الطرف ذو العلاقة** **Related party**	هو الشخص الذي له أو المنشأة التى لها علاقة بالمنشأة المعدة للقوائم المالية (ويشار إليها فى هذا المعيار ب " المنشأة المصدرة للقوائم"). يعد الشخص أو أحد أطراف العائلة المقربين لهذا الشخص ذى العلاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم إذا كان هذا الشخص: (١) له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة المصدرة للقوائم. أو (٢) له نفوذ مؤثر على المنشأة المصدرة للقوائم. أو (٣) عضو فى الإدارة العليا للمنشأة المصدرة للقوائم أو للمنشأة الأم للمنشأة المصدرة للقوائم.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
		تعد المنشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم إذا تحقق أى من الشروط التالية: المنشأة والمنشأة المصدرة للقوائم أعضاء فى نفس المجموعة (بمعنى أن كل شركة أم وشركة تابعة والشركة التابعة الشقيقة ذوي علاقة بالآخرين). أحد المنشآت هى شركة شقيقة أم مشروع مشترك للمنشأة الأخرى (أو أن تكون المنشأة شركة شقيقة أو مشروع مشترك لعضو فى مجموعة تكون فيه المنشأة الأخرى عضواًيضًا). المنشأتان هما مشروعان مشتركان لنفس الطرف الثالث. إحدى المنشآت هى مشروع مشترك لطرف ثالث والمنشأة الأخرى هى شركة شقيقة لهذا الطرف الثالث. المنشأة هى نظام لمزايا العاملين ما بعد الخدمة لصالح العاملين فى إما المنشأة المصدرة للقوائم أو لمنشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم. وإذا كانت المنشأة هى نفسها نظام مزايا العاملين فتعتبر المنشأة ربة العمل منشأة ذات علاقة بالمنشأة المصدرة للقوائم. المنشأة يسيطر عليها منفردًا أو مشتركًا شخص مما ورد ذكرهم فى (أ) اعلاه. كان لشخص ممن ورد ذكرهم فى (أ) (١) اعلاه نفوذًا مؤثرا على المنشأة أو كان عضوًا بالإدارة العليا للمنشأة (أو الشركة الأم للمنشأة).
٤٣	**طرف في ترتيب مشترك** **Part to a Joint arrangement**	هو طرف يشارك في ترتيب مشترك بغض النظر عما إذا كان له سيطرة مشتركة على هذا الترتيب من عدمه.
١٨	**طريقة حقوق الملكية** **Equity method**	هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها الاعتراف بالاستثمار – عند اقتنائه – بتكلفة الاقتناء ثم يتم تعديل تلك التكلفة بكل تغيير يطرأ على نصيب المستثمر فى صافي أصول الشركة المستثمر فيها.
٤٧	**طريقة الفائدة الفعلية** **Effective interest method**	هي الطريقة التي يتم استخدامها في حساب التكلفة المستهلكة لأصل مالي أو التزام مالي وفي تخصيص والاعتراف بإيراد الفائدة أو مصروف الفائدة ضمن الأرباح أو الخسائر على مدار الفترة ذات العلاقة.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٣٨	**العائد على أصول النظام** **The return on plan assets**	هو الفائدة وتوزيعات الأسهم والإيرادات الأخرى المتولدة من أصول النظام بالإضافة إلى الأرباح أو الخسائر المحققة أو غير المحققة من أصول النظام مخصومًا منها: (أ) أية تكاليف لإدارة النظام. (ب) أية ضريبة مستحقة الدفع من قبل النظام نفسه.
٣٩	**العاملون وغيرهم ممن يقدمون خدمات مماثلة** **Employees and others providing similar services**	هم الأفراد الذين يقدمون خدمات شخصية للمنشأة وإما (أ) يعتبر هؤلاء الأفراد عاملين لأغراض قانونية أو ضريبية، (ب) أو يعملون لدى المنشأة بناءً على توجيهاتها بذات الطريقة كما لوكانوا عاملين لديها لأغراض قانونية أو ضريبية، أو (ج) الخدمات المقدمة تكون مماثلة لتلك التي يقدمها العاملون، أي أن يكون لأولئك الأشخاص السلطة والمسئولية للتخطيط والتوجيه والتحكم في وإدارة أنشطة المنشأة، بما في ذلك المديرين غير التنفيذيين.
٢٤	**العبء الضريبى (الضرائب المستردة)** **Tax expense (tax income)**	هو القيمة الإجمالية التى تدخل فى تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.
٤٧	**عدم اتساق محاسبي**	هو عدم الثبات في الأعتراف أو القياس
٤٥	**علاوة المخاطر** **Risk premium**	التعويض الذي يطلبه المشاركون في السوق تجنبًا للمخاطر مقابل تحمل خطر عدم التأكد المتأصل في التدفقات المالية للأصل أو الالتزام. ويشار إليها كذلك بتعديل المخاطر.
٣٤	**العقارات المشغولة بمعرفة المالك** **Owner – occupied property**	هى عقارات محتفظ بها من المالك للاستخدام فى الإنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية.
٤٨	**عقد**	هو اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشى حقوقًا والتزامات واجبة النفاذ.
٣٧	**عقد إعادة التأمين** **Reinsurance contract**	هو عقد تأمين تصدره إحدى شركات التأمين (شركة إعادة التأمين) لتعويض شركة تأمين أخرى (معيد التأمين الصادر) عن الخسائر الناجمة عن عقد واحد أو أكثر من العقود التى أصدرتها شركة التأمين المؤمن عليها (معيد التأمين الصادر).

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٩	**عقد التأجير**	هو عقد، أو جزء من عقد يحول الحق في استخدام أصل (الأصل محل العقد) لفترة من الزمن بمقابل.
٤٩	**عقد التأجير التشغيلي**	هو عقد تأجير لا يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد.
٤٩	**عقد التأجير التمويلي**	هو عقد التأجير الذي يحوّل بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد
٤٩	**عقد التأجير قصير الأجل**	هو عقد تأجير له مدة إيجار تبلغ ١٢ شهر أو أقل في تاريخ بداية عقد التأجير. عقد التأجير الذي يتضمن خيار شراء لا يعد عقد تأجير قصير الأجل.
٤٩	**عقد التأجير من الباطن**	هو معاملة إعادة تأجير الأصل محل العقد بواسطة المستأجر ("مؤجر وسيط") لطرف ثالث ويظل عقد التأجير (عقد التأجير الرئيسي) بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول.
٣٧	**عقد التأمين** **Insurance contract**	عقد يقبل بموجبه أحد الأطراف (شركة التأمين) خطرا تأمينا كبيرا من طرف آخر(حامل وثيقة) بالاتفاق على تعويض حامل الوثيقة فى حالة وقوع حدث مستقبلى معين غير مؤكد (الحدث المؤمن ضده) يؤثر سلبًا على حامل الوثيقة.
٣٧	**عقد التأمين المباشر** **Direct insurance contract**	هو عقد التأمين الذي لا يكون عقد إعادة تأمين.
٣٧ ٤٧	**عقد الضمان المالى** **Financial guarantee contract**	هو العقد الذي يتطلب من المصدر إجراء مدفوعات محددة ليعوض حامل العقد عن الخسارة التى يحققها بسبب تقاعس مدين محدد عن سداد دفعة عند استحقاقها طبقًا للشروط الأصلية أو المعدلة لأداة الدين.
٣٩	**عقد قائم على مدفوعات مبنية على أسهم** **Share – based payment arrangement**	هو اتفاق يتم إبرامه بين المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك العامل) للدخول في معاملة قائمة على مدفوعات مبنية على أسهم تمنح الطرف الآخر الحق في تلقي أموال نقدية أو أصول أخرى من أصول المنشأة نظير مبالغ تقوم على أساس سعر أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية في المنشأة، أو تمنح الطرف الآخر الحق في استلام أدوات حقوق ملكية في المنشأة شريطة استيفاء شروط الاستحقاق، إن وجدت.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٢٨	**العقد المحمل بخسارة** **Onerous contract**	هو العقد الذي تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالتزامات العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها من هذا العقد.
٤٩	**العمر الاقتصادي**	هو إما الفترة التي يتوقع أن يكون فيها الأصل صالحًا للاستخدام بشكل اقتصادي بواسطة واحد أو أكثر من المستخدمين، أو عدد وحدات الإنتاج أو وحدات مماثلة يتوقع الحصول عليها من الأصل بواسطة مستخدم واحد أو أكثر.
١٠ ٢٣ ٣١	**العمر الإنتاجى المقدر** **Useful life**	هو إما أن يكون: (أ) الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل. أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل.
١٣	**العملة الأجنبية** **Foreign currency**	هى أى عملة أخرى بخلاف عملة التعامل للمنشأة.
١٣	**عملة التعامل (عملة القيد)** **Functional currency**	هى العملة التى يتم استخدامها داخل البيئة الاقتصادية الأساسية التى تمارس فيها المنشأة أنشطتها.
١٣	**عملة العرض** **Presentation currency**	هى العملة التى تعرض بها القوائم المالية للمنشأة.
٣٢	**العمليات غير المستمرة** **Discontinued operation**	أحد عناصر المنشأة يكون إما قد تم التصرف فيه أو تصنيفه كمحتفظ به لغرض البيع: و (أ) يمثل خطًا تجاريًا كبيرًا مستقلاً أو منطقة جغرافية للعمليات. أو (ب) يشكل جزءًا من خطة واحدة منسقة للتصرف فى خط تجارى كبير مستقل أو منطقة جغرافية للعمليات. أو (ج) شركة تابعة تم شراؤها فقط بغية إعادة بيعها.
٤٣	**العملية المشتركة** **Joint operation**	هي اتفاقية مشتركة والتى بها الأطراف الذين لديهم سيطرة مشتركة بالاتفاقية لديهم حقوق مرتبطة بالأصول وتعهدات مرتبطة بالالتزامات المرتبطة بالاتفاقية.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٨	**عميل**	هو طرف تعاقد مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي نتاج الأنشطة العادية للمنشأة بمقابل.
٣٢	**عنصر المنشأة** **Component of an entity**	هو العمليات والتدفقات النقدية التى يمكن تمييزها بوضوح، من الناحية التشغيلية و لأغراض إعداد التقارير المالية عن بقية المنشأة.
٣٧	**العنصر المضمون** **Guaranteed element**	هو التزام بسداد المزايا المضمونة يتم النص عليه فى العقد الذي يحتوى على شكل المشاركة الاختيارية.
٣٩	**فترة الاستحقاق** **Vesting period**	هي الفترة التي يتم خلالها استيفاء كافة شروط الاستحقاق الخاصة بعقد قائم على مدفوعات مبنية على أسهم.
٤٩	**فترة الاستخدام**	هي إجمالي فترة استخدام الأصل لتنفيذ عقد مع عميل (يشمل أي فترات غير متتالية من الزمن).
٣٠	**الفترة الدورية** **Interim period**	هى الفترة التى تصدر فيها قوائم مالية دورية عن فترة أقل من سنة مالية كاملة.
٣٩	**فرق القيمة بالزيادة** **Intrinsic value**	هو الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يحق للطرف الآخر (سواءً بشروط أو بدون شروط) أن يكتتب فيها أو يستلمها، والسعر (إن وجد) الذي سوف يلتزم الطرف الآخر بسداده نظير تلك الأسهم.
١٣	**فرق العملة** **Exchange difference**	هو الفرق الناشئ عن ترجمة عدد معين من الوحدات من عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.
٢٤	**الفروق المؤقتة** **Temporary differences**	هى الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات فى الميزانية والأساس الضريبى لهذه الأصول أو الالتزامات، وتتمثل الفروق المؤقتة إما فى: (أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام. أو(ب) فروق مؤقتة قابلة للخصم: وهى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٣٧	**الفصل** **Unbundled**	هي المعالجة المحاسبية لمحتويات عقد ما كما لوكانت هى ذاتها تشكل عقودًا مستقلة.
٢٦	**فعالية تغطية المخاطر** **Hedge effectiveness**	هى مدي إلغاء أو تعويض أثر التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند تمت تغطية مخاطره من خلال التغير فى القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة تغطية المخاطر (راجع الفقرات "أت ١٠٥" إلى "أت ١١٣" من الملحق (أ)).
٢٩	**القابلية للتحديد** **Identifiable**	هي أن يكون الأصل قابلا للتحديد إذا: (أ) يمكن فصله عن المنشأة وبيعه أو تحويله أو ترخيصه أو إيجاره أو استبداله بمفرده أو مع عقد أو أصل أو التزام محدد بغض النظر عن رغبة المنشأة في عمل ذلك. (ب) ينتج عن حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق يمكن تحويلها أو فصلها عن المنشأة أو عن حقوق أو التزامات أخرى.
الإطار	**القابلية للفهم** **Understandability**	أن المعلومات المتاحة فى القوائم المالية تتوافر لها صفة قابليتها للفهم بمعرفة المستخدمين الذين لديهم مستو معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة فى دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.
الإطار	**القدرة على السداد** **Solvency**	هى توفر النقدية فى المدى الطويل لمواجهة الالتزامات المالية عندما تحل.
٤٠	**القروض الدائنة** **Loans payable**	هي التزامات مالية، بخلاف الدائنون التجاريون قصيرة الأجل بشروط تجارية عادية.
١٢	**القروض القابلة للتنازل عنها** **Forgivable loans**	هى القروض التى يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن استردادها تحت ظروف معينة.
٤٠	**القروض المستحقة** **Loans payable**	هي التزامات مالية باستثناء العملاء قصيرة الأجل حسب شروط الائتمان العادية.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤١	**قطاع تشغيلي** **Operating segment**	هو عبارة عن أحد عناصر المنشأة التي: (أ) تشارك في أنشطة تجارية قد تجنى منها إيرادات وتتكبد عليها مصاريف (بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المتعلقة بالمعاملات مع عناصر أخرى في نفس المنشأة). و (ب) تتم مراجعة نتائجها التشغيلية بشكل منتظم من قبل الرئيس المسئول عن صناعة القرار التشغيلي في المنشأة لإتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه. و (ج) تتوفر بشأنها معلومات مالية منفصلة
٣٠	**القوائم المالية الدورية** **Interim financial report**	تعنى القوائم المالية التى تحتوي إما على مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية)، أو مجموعة مختصرة من القوائم المالية (كما ورد بهذا المعيار) للفترة الدورية.
الإطار ١	**القوائم المالية ذات الأغراض العامة** **General purposes Financial statements**	هى القوائم المعدة لتلبية احتياجات المستخدمين الذين لا يسمح وضعهم بمطالبة المنشأة بإعداد تقارير مصممة لاحتياجاتهم الخاصة من المعلومات.
١٧ ١٨ ٤٢	**القوائم المالية المجمعة** **Consolidated financial statements**	هي القوائم المالية لمجموعة تعرض فيها الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة كما لوكانت كيانا اقتصاديا واحدا.
١٧	**القوائم المالية المستقلة** **Separate financial statements**	هي تلك القوائم المعروضة بمعرفة منشأة والتي يمكن بعد الأخذ في الاعتبار متطلبات هذا المعيار أن تختار فيها المنشأة المحاسبة عن استثماراتها في منشآتها التابعة أو مشروعاتها المشتركة أو شركاتها الشقيقة إما بالتكلفة أو طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧).
الإطار	**القياس** **Measurement**	هو عملية تحديد القيمة النقدية للعناصر التى سيعترف بها فى القوائم المالية وتظهر بها فى الميزانية وقائمة الدخل.
٣١ ٣٢	**القيمة الاستخدامية** **Value in use**	هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها من أي أصل أو وحدة مولدة للنقد.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
الإطار	**القيمة الاستردادية Realizable value**	هي مبلغ النقدية أو ما فى حكمها الذي يمكن الحصول عليه فى الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية.
٣٢	**القيمة الاستردادية Recoverable amount**	هى صافي القيمة البيعية للأصل أو قيمته فى الاستخدام أيهما أكبر.
٣١	**القيمة الاستردادية للأصل أو للوحدة المولدة للنقد Recoverable amount of an asset or cash – generating unit**	هى قيمته العادلة ناقصًا تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.
١٠	**القيمة التخريدية Residual value**	هى صافي القيمة المتوقع الحصول عليها حاليًا نتيجة التخلص من الأصل لوكان بحالته المتوقع أن يكون عليها فى نهاية عمره الإنتاجي المقدر بعد خصم تكاليف التخلص منه.
الإطار	**القيمة الحالية Present value**	هى القيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة ضمن النشاط العادى للمنشأة.
٢١	**القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتعهد بها Actuarial present value of promised retirement benefits**	هي القيم الحالية للمبالغ المتوقع سدادها بواسطة نظام مزايا التقاعد للعاملين الحاليين والسابقين عن خدمات أديت بالفعل.
٣٨	**القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة The present value of a defined benefit obligation**	هى القيمة الحالية للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الالتزام الناجم عن خدمة العامل فى الفترات الحالية والسابقة بدون خصم أية أصول للنظام.
١٠-٣١-٣٤ ٣٥	**القيمة الدفترية: Carrying amount**	هى القيمة التى يظهر بها الأصل فى قائمة المركز المالى بعد خصم مجمع الإهلاك الخاص به ومجمع خسائر الاضمحلال فى قيمته.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٣٩	**القيمة العادلة** **Fair Value**	هي القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو التزام بين أطـراف راغبين في التعامل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملون بإرادة حرة.
٢-١٠ ١٢-١٣ ٢٣-٢٥ ٢٩-٣١ ٣٢-٣٤ ٣٥-٣٧ ٣٨-٤٥ ٤٩	**القيمة العادلة** **Fair value**	هي السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
١٠	**القيمة القابلة للاسترداد** **Recoverable amount**	هى القيمة العادلة للأصل (مخصومًا منها التكـاليف اللازمـة للبيـع) ، أو قيمته الإستخدامية أيهما أكبر.
٢٣	**القيمة القابلة للاستهلاك** **Depreciable amount**	هى تكلفة الأصل، أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة مدرجـة فـى القـوائم المالية ناقصًا القيمة المتبقية له.
١٠ ٣١	**القيمة القابلة للإهلاك** ***Depreciable amount***	هى تكلفة الأصل الثابت أو أى قيمة أخرى بديلـة للتكلفـة فـى القـوائم المالية ناقصًا القيمة التخريدية له أو القيمة المتبقية له في نهايـة عمـره الإنتاجى المقدر.
٢٣	**القيمة المتبقية** ***Residual value***	هى صافي القيمة المتوقع الحصول عليها فى نهاية العمر الإنتاجى للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه إذا كان الأصل فى العمر والحالة المتوقعة له فى نهاية العمر الإنتاجى له.
٤٩	**القيمة المتبقية غير المضمونة**	هي الجزء من القيمة المتبقية للأصل محل العقد والتـي يكـون تحقيقهـا بواسطة المؤجر غير مضمون أو يكون مضمون فقط بواسطة طرف ذي علاقة بالمؤجر.
١٠ ٣٢	**القيمة من وجهة نظر المنشأة** ***Entity specific value***	هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية التى تتوقع منشأة أن تحصل عليها مـن الاستخدام المستمر لأصل ومن التصرف فيه فى نهاية عمـره الإنتـاجى المقدر أو التى تتوقع أن تتحملها عند تسوية التزام.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٣	**الكيان المستقل** *Separate vehicle*	هو أي كيان مالٍ منفصل ويحدد بما في ذلك شركات الواقع بغض النظر عما إذا كان لذلك الكيان شخصية قانونية من عدمه.
٤	**ما فى حكم النقدية** *Cash equivalents*	هي الاستثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة والتي يمكن تحويلها بسهولة إلى مبالغ نقدية محددة، والتي يكون تعرضها لمخاطر التغير في قيمتها ضئيلاً.
٤٢	**متخذ القرار**	هو منشأة لها حقوق في اتخاذ القرارات والتي إما أن تكون أصيلاً أو وكيلاً لأطراف أخري.
٢٩ ٣٢	**متوقع** *Probable*	يعنى هذا المصطلح أن إمكانية وقوع الحدث أكبر من نسبة عدم وقوعه.
١٣ ٤٢	**المجموعة** *Group*	هي الشركة الأم وكل الشركات التابعة لها.
٣٥	**مجموعة الأصول الحيوية** *Group of biological assets*	هي مجموعة من الحيوانات أو النباتات المتماثلة الحية.
٣٢	**المجموعة الجارى التخلص منها** *Disposal group*	هي مجموعة الأصول المزمع التصرف فيها بطريق البيع أو غير ذلك،مجتمعة كمجموعة فى صفقة واحدة، والالتزامات المتصلة مباشرة بتلك الأصول التى من المزمع نقل ملكيتها فى الصفقة، وقد تتضمن المجموعة شهرة تم الحصول عليها من تجميع الأعمال، وذلك إذا كانت المجموعة المعنية عبارة عن وحدة مولدة للنقد وتم تخصيص الشهرة لها طبقًا للشروط المنصوص عليها فى معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) " اضمحلال قيمة الأصول"، أو إذا كانت عملية داخل الوحدة المولدة للنقد.
٤٧	**مُحتَفَظ به للمتاجرة**	هو أصل مالي أو التزام مالي: (أ) يتم اقتناؤه أو تحمله -بشكل رئيس- لغرض بيعه أو إعادة شرائه في الأجل القريب. أو (ب) عند الاعتراف الأولي، يُعد جزءًا من محفظة لأدوات مالية محددة يتم إدارتها معًا ويتوفر لها دليل على وجود مثال فعلى حديث على استلام أرباح قصيرة الأجل منها. أو (ج) أنه مشتقة (باستثناء المشتقة التي تمثل عقد ضمان مالي أو أداة تغطية مخصصة وفعالة).

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٣٧	**مخاطر التأمين** ***Insurance risk***	هى المخاطر – بخلاف المخاطر المالية –التى تنتقل من حامل الوثيقة إلى مصدرها.
٤٥	**مخاطر عدم الآداء** ***Nonperformance Risk***	هي الخطر المتمثل في ألا تقوم المنشأة بالوفاء بالالتزام. وتشمل مخاطر عدم الآداء على سبيل المثال لا الحصر مخاطر إئتمان المنشأة
٣٧	**المخاطر المالية** ***Financial risk***	الخطر الناشئ عن تغير مستقبلى محتمل على واحد أو أكثر من: معدل فائدة محدد، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر الصرف الأجنبى، أو جداول ومؤشرات الأسعار أو المعدلات، أو التصنيف الإئتمانى، أو مؤشر الإئتمان أو غير ذلك من المتغيرات، شريطة أنه فى حالة ما إذا كان لمتغير غير مالى ألا يكون المتغير خاصًا بأى من طرفى العقد.
٢	**المخزون** ***Inventories***	هو أصل: (أ) محتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادى للمنشأة. أو (ب) فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع. أو (ج) فى شكل مواد خام أو مهمات تستخدم فى مراحل الإنتاج أو فى تقديم الخدمات.
٢٨	**المخصص** ***Provision***	هو التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار.
٤٩	**مدة عقد التأجير**	هي الفترة غير القابلة للإلغاء والتي للمستأجر الحق خلالها في استخدام الأصل محل العقد جنبًا إلى جنب مع كل مما يلي: (أ) الفترات المشمولة بخيار تمديد عقد التأجير إذا كان المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من ممارسة هذا الخيار. (ب)الفترات المشمولة بخيار إنهاء عقد التأجير إذا كان المستأجر متأكدًا بصورة معقولة من أنه لن يمارس هذا الخيار
٤٥	**المدخلات** ***Inputs***	هي الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك التوقعات حول المخاطر مثل ما يلي: (أ) المخاطر المتأصلة في أسلوب تقييم محدد يستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج التسعير). و (ب) المخاطر المتأصلة في مدخلات أسلوب التقييم. قد تكون المدخلات ملحوظة أو غير ملحوظة.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٥	**المدخلات التي يتم معايرتها في السوق** ***Market corroborated inputs***	هي المدخلات المستمدة أساسًا من أو التي يتم معايرتها ببيانات السوق الملحوظة ذات العلاقة المرتبطة بطرق أخرى.
٤٥	**المدخلات الملحوظة** ***Observable inputs***	هي المدخلات التي يتم صياغتها باستخدام بيانات السوق مثل المعلومات المتوفرة عمومًا حول الأحداث أو المعاملات الفعلية التي تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.
٤٥	**المدخلات غير الملحوظة** ***Unobservable inputs***	هي المدخلات التي لا تتوافر لها بيانات سوق والتي يتم صنعها باستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بخصوص الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.
٤٥	**مدخلات المستوى (١)** ***Level 1 inputs***	هي الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة لأصول أو التزامات مماثلة والتي يمكن للمنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.
٤٥	**مدخلات المستوى (٢)** ***Level 2 inputs***	هي المدخلات عدا الأسعار المعلنة المتضمنة في المستوى (١) والتي تعتبر ملحوظة للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر.
٤٥	**مدخلات المستوى (٣)** ***Level 3 inputs***	هي المدخلات غير الملحوظة للأصل أو الالتزام.
الإطار	**المركز المالى** ***Financial position***	هو العلاقة ما بين الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة كما هى مدرجة بالميزانية.
٣٨	**مزايا إنهاء الخدمة** ***Termination benefits***	هى مزايا العاملين المستحقة نتيجة إما: (أ) لقرار المنشأة بإنهاء خدمة عامل قبل تاريخ التقاعد العادى. أو (ب) لقرار العامل بقبول ترك العمل الاختيارى مقابل هذه المزايا.
٣٨	**المزايا بعد إنتهاء الخدمة** ***Post - employment benefits***	هى مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) المستحقة بعد إكمال فترة الخدمة.
٣٨	**مزايا العاملين** ***Employee benefits***	هى كافة أشكال المقابل الذي تمنحه المنشأة مقابل الخدمة التى يقدمها العاملون.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٣٨	**مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل** *Other long – term employee benefits*	هى مزايا العاملين (عدا مزايا ما بعد انتهاء الخدمة ومزايا إنهاء الخدمة) التى لا تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهرًا بعد نهاية الفترة التى يقدم فيها العاملون خدماتهم.
٣٨	**مزايا العاملين قصيرة الأجل** *Short – term employee benefits*	هى مزايا العاملين (عدا مزايا إنهاء الخدمة) التى تصبح مستحقة بكاملها خلال ١٢ شهرًا بعد نهاية الفترة التى يقوم خلالها العاملون بتقديم الخدمة.
٢١	**المزايا المكتسبة** *Vested benefits*	هي المزايا التي يكون حق اكتسابها طبقا لنظم التقاعد غير مشروط باستمرار خدمة العامل.
٣٧	**المزايا المضمونة** *Guaranteed benefits*	هي المدفوعات أو المزايا الأخرى التى يكون لحامل الوثيقة أو مستثمر بعينه حق غير مشروط فيها، مع عدم الخضوع لأية تحفظ تعاقدى لمصدر العقد.
١٢	**المساعدات** *Government assistance*	هي كل إجراء يهدف إلى منح مزايا اقتصادية معينة إلى منشأة أو مجموعة من المنشآت طبقًا لمعايير معينة.
٤٩	**المستأجر**	هو المنشأة التي تحصل على الحق في استخدام الأصل محل العقد لفترة من الزمن بمقابل.
٤٥	**المشاركون في السوق** *Market Participants*	هم البائعون والمشترون في السوق الأساسية (أو السوق الأكثر إيجابية) للأصل أو الالتزام، الذين يتمتعون بكافة الخصائص التالية: (أ) الاستقلالية عن بعضهم البعض، أي الذين لا يعتبرون أطرافًا ذات علاقة كما هو محدد في معيار المحاسبة المصرى (١٥)، على الرغم من أنه يمكن استخدام السعر في معاملة الطرف ذي العلاقة كمدخلات لقياس القيمة العادلة إن كانت المنشأة تمتلك دليلاً على أن المعاملة قد أبرمت وفقًا لشروط السوق. (ب) سعة الدراية وامتلاك قدرات فهم معقولة متعلقة بالأصل أو الالتزام والمعاملة باستخدام كافة المعلومات المتوفرة من خلال بذل الجهود الكافية التي تقتضيها العادات والأعراف. (ج) القدرة على ابرام المعاملة للأصل أو الالتزام (د) الرغبة في ابرام معاملة للأصل أو الالتزام. اى امتلاك الحافز دون الإجبار أو الاضطرار للقيام بذلك.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٢١	**المشتركون** *Participants*	هم الأعضاء في نظام التقاعد وغيرهم ممن لهم حق الاستفادة من هذا النظام.
٤٧	**المشتقة** *Derivatives*	هي أداة مالية أو عقد آخر يقع ضمن نطاق هذا المعيار ولديه جميع الخصائص الثلاث التالية: (أ) تتغير قيمته استجابة للتغير في معدل فائدة محدد، أو سعر أداة مالية محددة، أو سعر سلعة محددة، أو سعر صرف عملة أجنبية محددة، أو رقم قياسي لأسعار أو معدلات محددة، أو تبويب ائتماني أو رقم قياسي لائتمان محدد، أو متغير آخر محدد، شريطة ألا يكون المتغير في حالة المتغير غير المالي مرتبطاً بطرف في العقد (تدعى –أحيانا– "الأساس"). (ب) لا يتطلب صافي استثمار أولي أو يتطلب صافي استثمار أولي يكون أقل مما يتطلب للأنواع الأخرى من العقود التي يُتوقع أن يكون لها استجابة مشابهة للتغيرات في عوامل السوق. (ج) تتم تسويته في تاريخ مستقبلي.
٤٣	**المشروع المشترك** *Joint venture*	هو ترتيب تعاقدى يكون للأطراف الذين لديهم فيه سيطرة مشتركة حقوقاً على صافي أصول الترتيب.
٤٣	**المشغل المشترك** *Joint operator*	هو طرف في عملية مشتركة ولديه سيطرة مشتركة على هذه العملية.
الإطار	**المصداقية** *Reliability*	هي أن تتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.
الإطار	**المصروفات** *Expenses*	هي نقصان فى المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية فى شكل تدفقات خارجة أو نقص فى الأصول أو تكبد التزامات مما ينشأ عنه نقصان فى حق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى أصحاب المنشأة.
١٥	**معاملات الأطراف ذوي العلاقة** *Related party transactions*	هي تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين الأطراف بغض النظر عن وجود مقابل تم تحميله لهذا التبادل.

التعريف	المصطلح	رقم المعيار
هي المعاملة القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم التي تشتري بموجبها المنشأة سلعًا أو خدمات عن طريق تحملها لالتزام بتحويل أموال نقدية أو أية أصول أخرى إلى مورد تلك السلع أو الخدمات نظير مبالغ تحسب على أساس سعر (قيمة) أسهم المنشأة أو غيرها من أدوات حقوق الملكية فيها.	**المعاملات القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم والمسددة نقدًا** ***Cash – settled share – based payment transactions***	٣٩
هي المعاملة القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم والتي تتلقى المنشأة بمقتضاها سلعًا أو خدمات في مقابل أدوات حقوق ملكية في المنشأة (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الاكتتاب في أسهم).	**المعاملات القائمة على مدفوعات مبنية على أسهم والمسددة في شكل أسهم** ***Equity- settled share-based payment transactions***	٣٩
هى معاملات غير مؤيدة بارتباط ولكن متوقع حدوثها مستقبلاً.	**المعاملات المتوقعة** ***Forecast transactions***	٤٧
هي المعاملة التي تتحمل مخاطر السوق لفترة من الزمن قبل تاريخ القياس للسماح بالأنشطة التسويقية المعتادة للمعاملات التي تتضمن أصول أو التزامات مماثلة، وهى ليست معاملة جبرية (على سبيل المثال، تصفية إجبارية أو البيع بسبب ضائقة مالية).	**المعاملات المنظمة** ***Orderly transactions***	٤٥
هى تلك المعايير والتفسيرات التى تستخدم فى إعداد القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها وفى المعالجات المحاسبية لبنود تلك القوائم.	**معايير المحاسبة المصرية** ***Egyptian accounting standards***	١
هو معدل الفائدة الذي يجب أن يدفعه المستأجر لكي يقترض التمويل اللازم على مدى مدة مماثلة وبنفس الضمانات للحصول على أصل بنفس قيمة أصل "حق الانتفاع" في بيئة اقتصادية مماثلة.	**معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر**	٤٩

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٤٧	**معدل الفائدة الضمني في عقد التأجير**	هو معدل الفائدة الذي يتسبب في أن تتساوى القيمة الحالية ل (أ) دفعات الإيجار و(ب) القيمة المتبقية غير المضمونة مع إجمالي (١) القيمة العادلة للأصل محل العقد و(٢) أي تكاليف مباشرة أولية للمؤجر.
٤٧	**معدل الفائدة الفعلى** ***Effective interest rate***	هو المعدل الذي يخصم –تمامًا– المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي أو الالتزام المالي إلى إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي أو إلى التكلفة المستهلكة للالتزام المالي. وعند حساب معدل الفائدة الفعلي، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيار الدفع المقدم، والتمديد، والاستدعاء والخيارات المشابهة) ولكن لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة. ويشمل الحساب جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءًا لا يتجزأ من معدل الفائدة الفعلي (راجع الفقرات من "ب١,٤,٥" إلى "ب٣,٤,٥")، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات والخصومات الأخرى. وهناك افتراض بأنه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة – بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبالرغم من ذلك، في تلك الحالات النادرة عندما لا يكون من الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنشأة أن تستخدم التدفقات النقدية التعاقدية على مدار كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية).
٤٧	**معدل الفائدة الفعلي المُعدل بالمخاطر الائتمانية**	هو المعدل الذي يخصم –تمامًا– المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي إلى التكلفة المستهلكة للأصل المالي الذي يُعد أصلاً ماليًا مضمحلاً عند شرائه أو إنشائه. وعند حساب معدل الفائدة الفعلي المُعدل بالمخاطر الائتمانية، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية المتوقعة بالأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل المثال، خيار الدفع المقدم، والتمديد، والشراء والخيارات المشابهة) والخسائر الائتمانية المتوقعة. ويشمل الحساب جميع الأتعاب والنقاط التي يتم دفعها أو استلامها فيما بين أطراف العقد والتي تُعد جزءًا لا يتجزأ من معدل

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
		الفائدة الفعلي (راجع الفقرات من "ب١,٤,٥" إلـى "ب٣,٤,٥")، وتكـاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الخصومات الأخرى. وهناك افتراض بأنـه يمكن تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المتشابهة بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وبالرغم من ذلـك، فـي تلـك الحالات النادرة عندما لا يكون من الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتبقي للأداة المالية (أو لمجموعة من الأدوات المالية) بطريقـة يمكـن الاعتماد عليها، فإنه يجب على المنـشأة أن تـستخدم التـدفقات النقديـة التعاقدية على مدى كامل الأجل التعاقدي للأداة المالية (أو لمجموعة مـن الأدوات المالية).
٣٧	**معيد التأمين الصادر** ***Cedant***	هو حامل وثيقة التأمين فى عقد إعادة التأمين.
الإطار	**مقابلة التكاليف بالإيرادات** ***Matching of costs with revenues***	هو مبدا يتم الاعتراف فيه بالمصروفات فى قائمة الدخل على أسـاس أن هناك ارتباطا مباشرا بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محـددة مـن الدخل وهذا الإجراء الذي يشار إليه عامة بمقابلة التكـاليف بـالإيرادات، يتضمن الاعتراف المتزامن أو المجتمع بالإيرادات والمـصروفات التـى تنشأ مباشرة وبشكل مشترك من نفـس العمليـات الماليـة أو الأحـداث الأخرى. فيعترف مثلاً بمختلف عناصر المصروفات التى تـشكل تكلفـة البضاعة المباعة فى نفس الوقت الذي يعترف فيه بالدخل الناتج عن بيـع البضاعة. ولكن تطبيق مفهوم المقابلة تحـت هـذا الإطـار لا يـسمح بالاعتراف ببنود فى الميزانية لا تحقق تعريف الأصول أو الالتزامات.
٢٩	**المقابل المحتمل** ***Contingent consideration***	هو عدم التزام المنشأة المقتنية في تحويل أصول إضافية أو حقوق ملكيـة إلى الملاك السابقين للمنشأة المقتناه كجزء من تبادل السلطة على المنـشأة المقتناه إذا وقعت أحداث مستقبلية محددة ومع هذا فإن المقابل المحتمل قـد يعطى المنشأة المقتنية الحق في استرداد المقابل السابق تحويله إذا تحققـت شروط معينة.
الإطار	**الملاءمة** ***Relevance***	هي أن تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتـصادية للمستخدمين بمساعدتهم فى تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.
١	**الملاك** ***Owners***	هم أصحاب الأدوات المبوبة كحقوق ملكية.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
الإطار	**المكاسب** ***Gains***	هى الزيادات فى المنافع الاقتصادية وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيرادات فى طبيعتها.
٤٧	**مكسب أو خسارة الاضمحلال**	هو المكاسب أو الخسائر التي يتم الاعتراف بها ضمن الأرباح أو الخسائر وفقًا للفقرة "٨,٥,٥" والتي تنشأ عن تطبيق متطلبات الاضمحلال الواردة في القسم ٥,٥.
٤٧	**مكسب أو خسارة التعديل**	هو المبلغ الناشئ عن تعديل إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي لإظهار التدفقات النقدية التعاقدية التي تمت إعادة التفاوض بشأنها أو تم تعديلها. تعيد المنشأة حساب إجمالي القيمة الدفترية للأصل المالي على أنه القيمة الحالية للمدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأصل المالي الذي تمت إعادة التفاوض بشأنه أو تم تعديله والتي يتم خصمها بمعدل الفائدة الفعلي الأصلي (أو معدل الفائدة الفعلي الأصلي معدلاً بالمخاطر الائتمانية للأصول المالية المضمحلة عند شرائها أو إنشائها)، أو عندما يكون منطبقًا، معدل الفائدة الفعلي المُنقَّح الذي يتم حسابه وفقًا للفقرة "١٠,٥,٦". وعند تقرير التدفقات النقدية المتوقعة للأصل المالي، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع الشروط التعاقدية للأصل المالي (على سبيل المثال، خيار الدفع مقدمًا، والاستدعاء والخيارات المشابهة) وبالرغم من ذلك، لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة، ما لم يُعد الأصل المالي أصلاً ماليًا مُشترى أو مُستحدثا ذا مستوى ائتماني منخفض وفي مثل تلك الحالة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ –أيضًا– في الحسبان الخسائر الائتمانية المتوقعة الأولية التي تم أخذها في الحسبان عند حساب معدل الفائدة الفعلي الأصلي معدلاً بالمخاطر الائتمانية.
٣٧	**المكون الإيداعى** ***Deposit component***	هو مكون تعاقدى لا تتم معاملته كمشتقات طبقًا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) ولكنه يقع فى نطاق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٧) إذا كان عبارة عن أداة مستقلة.
١٢ ٣٥	**المنح** ***Government grants***	هى مساعدات فى صورة تحويل موارد اقتصادية لمنشأة معينة فى مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التى تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به فى فترة سابقة، ويستثنى من ذلك المساعدات التى لا يمكن تحديد قيمة لها، وكذلك المعاملات التى لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
١٢	**المنح المرتبطة بأصول** ***Grants related to assets***	هي المنح التى يكون شرطها الأساسى قيام المنشأة بشراء أو إنشاء أو اقتناء أصول طويلة الأجل بهذه المنحة، وقد تتضمن الشروط الإضافية الملحقة بالمنحة تحديد موقع هذه الأصول أو الفترة الزمنية التى تحصل خلالها على الأصل أو التى تحتفظ خلالها بذلك الأصل.
١٢	**المنح المرتبطة بالدخل** ***Grants related to income***	هي منح خلاف المرتبطة بأصول.
٤٢	**المنشأة الاستثمارية** ***Investment Entity***	هي منشأة: أ) تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تقديم خدمات إدارة الاستثمار الي أولئك المستثمرين ب) تلتزم تجاه المستثمر أو المستثمرين فيها بأن يكون الغرض من أعمالها هو أن تستثمر الأموال لأجل – فقط – العوائد من المكاسب الرأسمالية أو من دخل الاستثمار أو من كليهما ج) تقيس وتُقيم أداء جميع استثماراتها – تقريبا – على أساس القيمة العادلة. تخضع لإشراف الهيئة العامة للرقابة المالية لكونها خاضعة لقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما.
٤٢	**المنشأة الأم** ***Parent***	هي منشأة تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى.
٤٤	**المنشأة ذات الهيكل الخاص** ***Structured entity***	هي المنشأة التي لها تصميمٌ خاص بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على المنشأة، كما هو الخال عندما تكون حقوق التصويت تتعلق بمهام إدارية فقط في حين يتم توجيه الأنشطة ذات العلاقة من خلال الترتيبات التعاقدية. وتوفر الفقرات "أت٢٢" إلى "أت٢٤" معلومات إضافية حول المنشآت المنظمة.
١٥	**المنشأة ذات العلاقة بالحكومة** ***Government related entity***	هى المنشأة التى للحكومة عليها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٢٩	**المنشأة المعدة للقوائم المالية** ***Reporting Entity***	هى منشأة يوجد مستخدمون لقوائمها المالية ويعتمدون على هذه القوائم المعدة لأغراض عامة وذلك من أجل معلومات قد تمثل فائدة لهم عند اتخاذ قرارات بشأن توزيع الموارد وقد تكون منشأة منفردة أو مجموعة تتضمن شركة أم وجميع شركاتها التابعة.
٢٩	**المنشأة المقتناه** ***Acquire***	هي نشاط أو أنشطة الأعمال التي تحصل المنشأة المقتنية على السيطرة عليها في عملية تجميع الأعمال.
٢٩	**المنشأة المقتنية** ***Acquirer***	هي المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشأة المقتناه.
الإطار	**المنفعة الاقتصادية المستقبلية** ***Future economic benefit***	هى إمكانية المساهمة – بشكل مباشر أو غير مباشر – فى تحقيق تدفقات نقدية وما فى حكمها إلى المنشأة. ويمكن أن تكون كذلك لمشاركتها فى العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة. كما يمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما فى حكمها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة، مثلما تؤدى طريقة تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.
٤٥	**منهج التكلفة** ***Cost approach***	هو أسلوب التقييم الذي يعكس المبلغ المطلوب حاليًا لإستبدال الطاقة الإنتاجية للأصل (يشار إليه عادة بتكلفة الاستبدال الحالية).
٤٥	**منهج الدخل** ***Income approach***	هو أسلوب التقييم الذي يحول المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو الدخل والمصاريف) إلى مبلغ جار وحيد (أي مخصوم). ويتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة المشار إليها في توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ المستقبلية.
٤٥	**منهج السوق** ***Market approach***	هو أسلوب تقييم يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق التي تتضمن أصول أو التزامات أو مجموعة أصول والتزامات مطابقة أو قابلة للمقارنة (أي مماثلة) مثل مؤسسة الأعمال.
٤٩	**المؤجر**	هو المنشأة التي تمنح الحق في استخدام الأصل محل العقد لفترة من الزمن بمقابل.
٤٧	**نسبة التغطية**	هي العلاقة بين كمية أداة التغطية وكمية البند المُغطى في صورة ترجيحهم النسبي.
١٣	**النشاط الأجنبى** ***Foreign operation***	هو كيان يتمثل فى شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك أو فرع – للمنشأة التى تعرض قوائمها المالية – وتقع أنشطته فى بلد آخر بخلاف البلد الذي تقع فيه المنشأة التى تعرض قوائمها المالية أو يمارس أنشطته بعملة تختلف عن العملة التى تعرض بها تلك القوائم.

رقم المعيار	المصطلح	التعريف
٢٩	**نشاط الأعمال** ***Business***	هو مجموعة متكاملة من الأنشطة التى تؤدى والأصول التى تدار بغرض تقديم: (أ) عائد للمستثمرين. أو (ب) تكلفة أقل أو منافع اقتصادية مباشرة وبالتناسب لصالح حملة وثائق التأمين أو المشاركين فيها.
٣٥	**النشاط الزراعى** ***Agricultural activity***	هو الذي يدار بواسطة منشأة للتحويل الحيوي للأصول الحيوية إلى منتجات لغرض البيع أو إلى إنتاج زراعى أو إلى أصول حيوية إضافية.
٢١	**نظم الاشتراك المحدد** ***Defined contribution plans***	هي نظم تدفع بموجبها مبالغ مزايا تقاعد تحدد بمقدار الاشتراك في "صندوق التقاعد" بالإضافة على عائد استثمار أمواله.
٣٨	**نظم الاشتراك المحدد** ***Defined contribution plans***	هى نظم المزايا لما بعد انتهاء الخدمة والتى تقوم المنشأة بموجبها بدفع اشتراكات ثابتة فى منشأة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليها التزام قانونى أو ضمنى لدفع مزيد من الاشتراكات إذا لم يكن الصندوق محتفظاً بأصول كافية لدفع كافة مزايا العاملين المتعلقة بخدمتهم فى الفترات الحالية والسابقة.
٣٨	**نظم أصحاب العمل المتعددين** ***Multi- employer plans***	هى نظم اشتراك محدد (عدا نظم الدولة) أو نظم مزايا محددة (عدا نظم الدولة) التى: (أ) تجمع الأصول التى تساهم فيها مختلف المنشآت والتى ليست تحت سيطرة مشتركة. و (ب) تستخدم تلك الأصول لتقديم المزايا للعاملين فى أكثر من منشأة على أساس أنه يتم تحديد مستويات الاشتراك والمزايا بدون اعتبار لهوية المنشأة التى تستخدم العاملين المعنيين.
٢١	**نظم مزايا التقاعد** ***Retirement benefit plans***	هي ترتيبات تقوم بموجبها المنشاة بتقديم المزايا لموظفيها عند أو بعد انتهاء خدماتهم (سواء أكانت في شكل دخل سنوي أو مبلغ مقطوع) إذا كانت تلك المزايا أو الاشتراكات عنها قابلة للتحديد أو التقدير قبل حلول التقاعد سواء عن طريق أنظمة موثقة أو عن طريق الأصول والأعراف العملية بالمنشاة.
٢١	**نظم المزايا المحددة** ***Defined benefit plans***	هي نظم تدفع بموجبها مزايا تقاعد تحدد بمعادلة تقوم على أساس دخل العاملين و/ أو عدد سنوات خدمتهم.

التعريف	المصطلح	رقم المعيار
هى نظم المزايا لما بعد إنتهاء الخدمة بخلاف نظم الاشتراك المحدد.	**نظم المزايا المحددة** ***Defined benefit plans***	٣٨
هى ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم مزايا بعد انتهاء فترة الخدمة لعامل واحد أو أكثر.	**نظم المزايا بعد انتهاء الخدمة** ***Post-employment benefit plans***	٣٨
هى النفقات التى تكبدتها المنشأة والمتعلقة بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية قبل أن تتضح الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية.	**نفقات التنقيب والتقييم** ***Exploration and evaluation expenditures***	٣٦
هو القدرة على المشاركة فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالبيانات المالية وسياسات التشغيل للنشاط الاقتصادى ولكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات.	**النفوذ المؤثر** ***Significant influence***	١٥ ١٨
تتضمن النقدية بالصندوق والودائع تحت الطلب.	**النقدية** ***Cash***	٤
يعتبر حذف أو تحريف البنود هامًا إذا كان لهذا الحذف أو التحريف منفردًا أو مجمعًا تأثير على القرارات الاقتصادية التى تتخذ بناء على استخدام القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الخطأ أو التحريف الذي تم تحديده فى الظروف المحيطة وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كليهما العامل المحدد فى هذا الشأن.	**الهام نسبيًا** ***Material***	٥
المستوى الذي يتم عنده تجميع أو تجزئة الأصل أو الالتزام في أحد معايير المحاسبة المصرية لأغراض الاعتراف.	**وحدة الحساب** ***Unit of account***	٤٥
هي أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التى تولد تدفقات نقدية داخلة وتكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من غيرها من الأصول أو مجموعات الأصول.	**الوحدة المولدة للنقد** ***Cash-generating unit***	٣١ ٣٢
أن يصبح مستحقًا. وبموجب العقد القائم على مدفوعات مبنية على الأسهم، يصبح الطرف الآخر مستحقًا لاستلام أموال نقدية أو أصول أخرى أو أدوات حقوق ملكية للمنشأة عند استيفاء أي من شروط الاستحقاق المحددة.	**يستحق** ***Vest***	٣٩

طبعت بالهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية

رئيس مجلس الإدارة

محاسب/ أشرف إمام عبد السلام

رقم الإيداع بدار الكتب ٢٦٨ لسنة ٢٠٢٠

٢٥٩٢٥ / ٢٠٢٠ - ٢٠٢٠/٩/١ - ٧٨٤١